

UNIVERZITA KARLOVA

Právnická fakulta

Mgr. Hana Zouzalová

Daňové souvislosti smrti fyzické osoby

Tax aspects of death of natural person

Rigorózní práce

Pověřený akademický pracovník: doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

Tematický okruh: Finanční právo

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 11.10.2018

Prohlašuji, že jsem předkládanou rigorózní práci vypracovala samostatně, že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny a že práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 239.895 znaků včetně mezer.

.....

Mgr. Hana Zouzalová

V Praze dne 11.10.2018

Poděkování

Chtěla bych poděkovat vedoucímu své rigorózní práce panu doc. JUDr. Radimu Boháčovi, Ph.D. za cenné rady a podněty, které mi byly dobrou pomocí při vypracování tohoto úkolu.

Benjamin Franklin:

„Na tomto světě není nic jistého mimo smrt a placení daní.“

Obsah

ÚVOD.....	7
1. PRÁVNÍ ÚPRAVA A ZÁKLADNÍ SOUVISLOSTI.....	10
2. ŘÍZENÍ O POZŮSTALOSTI	14
3. OBECNÁ ÚPRAVA PŘECHODU DAŇOVÉ POVINNOSTI	19
3.1. PLNĚNÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI ZŮSTAVITELE	36
3.1.1. Část zdaňovacího období přede dnem smrti zůstavitele	38
3.1.2. Zdaňovací období v průběhu řízení o pozůstalosti	43
3.1.3. Část zdaňovacího období do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti	46
3.2. PO SKONČENÍ ŘÍZENÍ O POZŮSTALOSTI	48
4. DAŇ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB	53
4.1. PLNĚNÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI ZŮSTAVITELE	53
4.1.1. Část zdaňovacího období přede dnem smrti zůstavitele	53
4.1.2. Zdaňovací období v průběhu řízení o pozůstalosti	60
4.1.3. Část zdaňovacího období do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti	63
4.2. PO SKONČENÍ ŘÍZENÍ O POZŮSTALOSTI	67
4.2.1. Dědic pokračuje v činnosti zůstavitele	70
4.2.2. Dědic nepokračuje v činnosti zůstavitele	74
5. DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY	78
5.1. PLNĚNÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI ZŮSTAVITELE	79
5.1.1. Zdaňovacího období, ve kterém došlo ke smrti zůstavitele...79	
5.1.2. Zdaňovací období v průběhu řízení o pozůstalosti	85
5.1.3. Část zdaňovacího období do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti	85
5.2. PO SKONČENÍ ŘÍZENÍ O POZŮSTALOSTI	89
5.2.1. Dědic pokračuje v činnosti zůstavitele	90
5.2.2. Dědic nepokračuje v činnosti zůstavitele	90
6. OSTATNÍ DANĚ A SOUVISLOSTI	91
6.1. SILNIČNÍ DAŇ	91
6.2. DAŇ Z NEMOVITÝCH VĚCÍ A DAŇ Z NABYTÍ NEMOVITÝCH VĚCÍ	94
6.3. SPOTŘEBNÍ A ENERGETICKÉ DANĚ.....	98

6.4. OPRÁVNĚNÍ K PODNIKÁNÍ	101
6.5. SPRÁVA SOCIÁLNÍHO ZABEZPEČENÍ A ZDRAVOTNÍ POJIŠŤOVNA	104
6.6. ZAMĚSTNANCI	105
6.7. ÚSCHOVA DOKLADŮ	108
6.8. SMRT FYZICKÉ OSOBY S MEZINÁRODNÍM PRVKEM	113
ZÁVĚR.....	117
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK	120
SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	121
ODBORNÉ PUBLIKACE A ČLÁNKY	121
INTERNETOVÉ ZDROJE	123
PRÁVNÍ PŘEDPISY	125
JUDIKATURA	130
ABSTRAKT, KLÍČOVÁ SLOVA.....	132
ABSTRACT, KEY WORDS	134

ÚVOD

Téma této práce jsem zvolila s ohledem na svou profesi daňového poradce. Placení daní i smrt jsou skutečnosti, které se týkají každého z nás, i když mnozí si tuto myšlenku nechtějí připustit. Smrt fyzické osoby je natolik zásadní událost nejen v životě zůstavitele ale i dědiců a má natolik rozsáhlé dopady do majetkových poměrů zúčastněných osob, že vyžaduje speciální a podrobnou právní úpravu.

V roce 2014 došlo k dlouho očekávané rekodifikaci soukromého práva, která měla dopad také do práva veřejného, mj. i do práva daňového. V oblasti dědictví a řízení o pozůstalosti došlo k zavedení nových pojmů a institutů a k přijetí nového zákona upravujícího řízení o pozůstalosti. Další novinkou byla změna v rozsahu povinnosti dědiců k úhradě dluhů zůstavitele. Podle původní právní úpravy měl dědic povinnost k úhradě dluhů zůstavitele jen do výše ceny nabytého dědictví tohoto dědice. Pokud bylo dědiců více, byli povinni uhradit dluhy zůstavitele poměrně, tedy v poměru toho, co z dědictví nabyl ten který dědic, vůči celému dědictví. Podle nové právní úpravy však dědic hradí dluhy zůstavitele v plném rozsahu, tedy bez ohledu na to, jaký majetek po zůstaviteli zdědil. Pokud je dědiců více, hradí dluhy společně a nerozdílně.

Pro daňové právo je však nejvýznamnější změnou opuštění jednotného pojetí určení okamžiku, kdy dochází k přechodu práva na pozůstalost. Zatímco dědické právo převzalo koncept z předchozí právní úpravy, tedy že právo na pozůstalost resp. na její poměrnou část, vzniká smrtí zůstavitele, daňové právo se vydalo vlastní cestou. Pro daňové účely byla zavedena fikce prodloužení života zůstavitele až do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti, tedy do dne předcházejícího dni nabytí právní moci rozhodnutí soudu o dědictví, kterým je dědicovi resp. dědicům potvrzeno nabytí dědictví. Dědic tak získává postavení daňového subjektu namísto zůstavitele až v okamžiku, kdy je jednoznačně určeno, že mu bylo potvrzeno nabytí dědictví. Až do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti se tak jedná o daňovou povinnost zůstavitele, kterou místo něj plní osoba spravující pozůstalost. Termín „osoba spravující pozůstalost“ je rovněž novým pojmem, který nahradil dosavadního „správce dědictví“, neboť s novou právní úpravou se také rozšířil okruh osob, které mohou vykonávat správu pozůstalosti, i na jiné osoby než na správce

dědictví, např. na vykonavatele závěti nebo dědice. Osoba spravující pozůstalost má stejná práva a povinnosti jako zemřelý daňový subjekt a daňovou povinnost zůstavitele plní vlastním jménem na účet pozůstalosti.

Cílem této práce je poskytnout komplexní analýzu současné právní úpravy týkající se daňových dopadů smrti fyzické osoby, identifikování problematických míst právní úpravy a navržení jejich změn. Dané téma se budu snažit rozebrat v širších souvislostech. Z tohoto důvodu jsem do úvodních kapitol zařadila pojednání o nejdůležitějších pojmech a principech dědického práva upravených v novém občanském zákoníku a také pojednání o základních postupech v řízení o pozůstalosti. Tento úvod je nezbytný pro navazující výklad.

Stěžejní část práce tvoří rozbor daňových zákonů. Téma této práce je převážně procesněprávní. Hlavním daňovým předpisem je daňový řád, který zakotvuje výše uvedenou fikci pokračování života zůstavitele pro účely správy daní a samozřejmě také upravuje postupy při podávání daňových tvrzení osobou spravující pozůstalost v průběhu řízení o pozůstalosti.

Na daňový řád pak navazují jednotlivé hmotněprávní předpisy, z nichž některé obsahují i speciální úpravu procesněprávní. Největší část výkladu tak bude věnována jak obecné úpravě správy daní, tak i dani z příjmů fyzických osob a dani z přidané hodnoty, tedy daním, se kterými se setká osoba spravující pozůstalost nejčastěji.

Ve výkladu se samozřejmě nevyhnu podrobnému rozboru právní úpravy, přesto jsem se snažila zaměřit se zejména na praktické hledisko a z tohoto důvodu jsem do práce zařadila řadu konkrétních příkladů, ať už na počítání lhůt nebo třeba na snížení uplatněného nároku na odpočet DPH.

Celé období týkající se smrti zůstavitele a následného řízení o pozůstalosti jsem rozdělila do tří na sebe navazujících částí. První časový úsek zahrnuje část zdaňovacího období, které uběhlo přede dnem smrti zůstavitele, druhý se počítá ode dne smrti zůstavitele po dobu řízení o pozůstalosti a třetí zahrnuje část zdaňovacího období až do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti. V každém z těchto časových období má osoba spravující pozůstalost jiné povinnosti. Další výklad jsem věnovala postupu, který následuje po skončení řízení o pozůstalosti, a to jak za situace, kdy dědic pokračuje v činnosti zůstavitele, tak také v případě, že v činnosti nepokračuje. Nastínila jsem rovněž daňové souvislosti v případě, že

zůstavitel byl zaměstnavatelem. V samostatných částech jsem se věnovala úschově dokladů a dědění s mezinárodním prvkem.

Vzhledem k tomu, že aktuální právní úprava je poměrně nová a také do značné míry odlišná od předchozí právní úpravy, zařadila jsem do textu též porovnání s právní úpravou účinnou do 31. prosince 2013 tam, kde se současná právní úprava liší.

I přesto, že nová právní úprava je v účinnosti již pátým rokem a byla již opakovaně doplňována, stále ještě nalezneme některá ustanovení, která nejsou zcela v souladu se souvisejícími ustanoveními anebo jsou do značné míry nejasná. Na tyto nedostatky jsem v textu poukázala a vždy jsem se snažila z dostupných zdrojů a vlastní úvahou zjistit, jaký byl skutečný záměr zákonodárce.

Metody použité při sepsání této práce byly zejména deskripce a analýza aktuální právní úpravy, v některých kapitolách metoda dedukce a dále komparace s právní úpravou účinnou do 31. prosince 2013.

Při zpracování této práce jsem vycházela především ze znění právních předpisů. Dalším důležitým pramenem informací byla odborná literatura, zejména komentáře k zákonům a také odborné časopisecké články. Významným zdrojem byly rovněž důvodové zprávy k zákonům a pokyny finanční správy, se kterými jsem ve velké míře pracovala. S ohledem na specifickou právní úpravu přechodu daňové povinnosti jsem se zaměřila výhradně na tuzemskou právní úpravu a v práci tak nebyly použity zahraniční prameny.

Tato práce je sepsána podle právního stavu ke dni 17. září 2018.

1. PRÁVNÍ ÚPRAVA A ZÁKLADNÍ SOUVISLOSTI

Daňové právo je podoborem Finančního práva. *Jedná se o soubor pravidel upravujících daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění*¹.

Daň bývá definována jako *povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní*². Daň a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.³

Prameny hmotného daňového práva jsou především jednotlivé daňové zákony (např. zákon č. 586/1992 S., o daních z příjmů, zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty). Základním pramenem procesněprávní úpravy daňového práva je zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Některé dílčí procesní otázky jsou pak upraveny v jednotlivých hmotněprávních daňových zákonech.

Téma této práce je úzce spojeno s **dědickým právem**. Dědické právo je možné vymezit jako *souhrn všech právních norem upravujících přechod práv a povinností zemřelého jedince na jeho právního nástupce*⁴. Hmotněprávní úprava dědění je obsažena zejména v zákoně č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Základní normou dědického práva procesního je zákon č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních.

V souvislosti s rekodifikací soukromého práva k 1. lednu 2014 byla přijata řada nových právních předpisů a také novel stávajících zákonů. Český právní řád prošel velkými změnami, které se nevyhnuly ani dědickému právu a daním. Na úvod uvedu jen hlavní body, které se tematicky týkají této práce.

NOZ zavedl pojmové rozlišování termínů „pozůstalost“ a „dědictví“⁵. Pozůstalost tvoří celé jmění zůstavitele, resp. *ta jeho část, která je způsobilá přejít na*

¹ KARFÍKOVÁ, Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2018. ISBN 978-80-7552-935-0, s. 143.

² KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6. akt. vyd. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2015. ISBN 978-80-7478-841-3, s. 15.

³ Čl. 11 odst. 5 usnesení č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky

⁴ RADVANOVÁ, Senta; ZUKLÍNOVÁ, Michaela, KŘÍŽ, Jan. *Občanské právo hmotné*. 3. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2009. ISBN 978-80-7357-465-6, s. 258.

⁵ Na rozdíl od OZ, který používá pouze termín „dědictví“.

*dědice*⁶. Kdežto dědictvím je pozůstalost ve vztahu k dědici, tedy ta část pozůstalosti, kterou daný dědic dědí. V návaznosti na to se také změnilo označení osoby spravující zůstavitelovo jmění, a to z dosavadního „správce dědictví“⁷ na „správce pozůstalosti“⁸.

Tyto pojmové změny se projeví také v dědickém právu procesním. Do konce roku 2013 bylo „řízení o dědictví“ upraveno v hlavě páté zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád. Tato úprava byla k 1. lednu 2014 zrušena a nahrazena hlavou III. v zákoně č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních, kde se již hovoří o „řízení o pozůstalosti“⁹. Není bez zajímavosti, že samotný NOZ však používá výhradně pojem „řízení o dědictví“¹⁰. Zákon ZŘS je ve vztahu k OSŘ zákonem speciálním, proto se pro situace neupravené v ZŘS použije úprava v OSŘ, jak také vyplývá z § 1 odst. 3 ZŘS.

Na změny v terminologii zareagoval také zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, který pojmy „správce dědictví“ a „dědické řízení“ nahradil pojmy „osoba spravující pozůstalost“ a „řízení o pozůstalosti“¹¹. Důvod pro použití termínu „osoba spravující pozůstalost“ bude vysvětlen v části Daňové právo procesní.

Naproti tomu v případě úpravy okamžiku nabytí dědického práva byla do NOZ převzata koncepce z dosavadního OZ. Dědické právo, tedy právo na pozůstalost resp. na její poměrnou část, vzniká smrtí zůstavitele¹².

⁶ důvodová zpráva k NOZ

⁷ § 480a a násl. OZ

⁸ důvodová zpráva k NOZ: *Označení ukazuje, že v této funkci jde o správu pozůstalosti, nikoli dědictví, protože dědictvím je pozůstalost jen vzhledem k dědicům, zatímco v tomto případě správce spravuje jmění, které zůstavitel zanechal, nejen v zájmu dědiců, ale i jiných osob (odkazovníků a dalších věřitelů apod.).*

⁹ viz též důvodová zpráva k zákonu č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních: *Z hmotným právem nově nastoleného rozlišování pojmů pozůstalost a dědictví plyne potřeba přenesení této terminologické změny do zákona o zvláštních řízeních soudních. Pozůstalost je pojata jako jmění zůstavitele k okamžiku zůstavitelovy smrti, resp. jako ta jeho část, která je způsobilá přejít na dědice jako na právního nástupce, zatímco dědictví je to z pozůstalosti, co skutečně připadá jako jmění osobě, která je dědicem. Pojem dědictví je tedy potřeba v novém procesním předpisu nahradit pojmem pozůstalost a řízení o dědictví nově nazývat řízením o pozůstalosti.*

¹⁰ viz např. § 1490 odst. 1, § 1654 odst. 2, 1680 odst. 1, § 1690 odst. 1, § 1693 odst. 1, § 1715 NOZ

¹¹ důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů: *Navrhovaná změna reaguje na terminologické změny nového občanského zákoníku (...).*

¹² § 460 OZ a § 1479 NOZ

Daňové právo se však vydalo jiným směrem a zavedlo institut „ležící pozůstalosti“, který obsahoval i obecný zákoník občanský (ABGB) platný u nás až do 31. prosince 1950.¹³ Jak uvádí § 239a odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, pro účely správy daní se na právní skutečnosti hledí tak, jako by zůstavitel žil do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti. Pro daňové účely se tak zavádí fikce „prodloužení života“ zůstavitele¹⁴ až do nabytí právní moci rozhodnutí soudu o dědictví, kterým je dědicovi resp. dědicům potvrzeno nabytí dědictví. Důvody pro zvolení tohoto odlišného přístupu budou uvedeny v části Daňové právo procesní. Tato fikce však nic nemění na tom, že právo na pozůstalost vzniká smrtí zůstavitele. Následné skončení řízení o pozůstalosti např. rozhodnutím o dědictví, má deklaratorní účinky (na rozdíl od konstrukce ležící pozůstalosti v ABGB, kdy rozhodnutí soudu mělo konstitutivní účinky a vlastnického práva k dědictví se nabývalo až tímto rozhodnutím).

NOZ zavedl v oblasti dědění ještě další novinky (např. změnu v rozsahu povinnosti dědiců k úhradě dluhů zůstavitele); o nich bude pojednáno rovněž v části Daňové právo procesní.

Nová právní úprava se použije až pro případy, kdy zůstavitel zemřel po 1. lednu 2014. Pokud zemřel do 31. prosince 2013, použije se dosavadní právní úprava.¹⁵

Na tomto místě je vhodné vymezit vztah NOZ k DŘ resp. k daňovým předpisům. Konkrétně, zda je možné NOZ použít subsidiárně k daňovým předpisům

¹³ ABGB byl spolu s ostatními dosavadními zemskými a říšskými zákony a nařízeními převzat pro české země recepční normou, zákonem č. 11/1918 Sb., o zřízení samostatného státu československého. § 547 Císařského patentu č. 946/1811 ř.z., obecný zákoník občanský (ABGB) ve znění účinném k 31. prosinci 1950: *Dědic, jakmile dědictví přijal, představuje se zřetelem k němu zůstavitele. Vůči třetí osobě považují se oba za osobu jedinou. Před přijetím od dědice hledí se na pozůstalost tak, jako kdyby dosud byla državou zemřelého.*

¹⁴ viz též důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb.

¹⁵ § 3069 NOZ: *Při dědění se použije právo platné v den smrti zůstavitele.*

viz též čl. II bod 3. zákona č. 293/2013 Sb., kterým se mění zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony: *Řízení o dědictví upravené v zákoně č. 99/1963 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se použije na projednání dědictví v případech, kdy smrt zůstavitele nastala do 31. prosince 2013.*

viz též část dvanáctá čl. XXII bod 3. zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb.: *V případě, že dojde ke smrti zůstavitele přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu, použijí se na přechod jeho daňové povinnosti ustanovení § 239 a § 245 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu.*

tam, kde konkrétní předpis danou situaci neřeší. Tedy zda je možné použít NOZ jako normu soukromého práva podpůrně pro oblast veřejného práva. Ke vztahu soukromého a veřejného práva se opakovaně vyjádřil Nejvyšší správní soud. Například ve svém rozhodnutí čj. 2 As 50/2005¹⁶ uvedl, že *vztah soukromého a veřejného práva chápe (...) jako vztah obecného a zvláštního práva. Teorie veřejného práva jako zvláštního práva k „obecnému“ právu soukromému (...) umožňuje „subsidiárně“ použít i ve veřejném právu normy práva soukromého tam, kde veřejnoprávní úprava chybí či je kusá (...).* A dále ve svém rozhodnutí čj. 1 Afs 52/2013-23¹⁷, že *v zájmu jednoty právního řádu je nezbytné v případě, že některou otázku neřeší speciální předpis jako lex specialis, aplikovat občanský zákoník jako lex generalis.* Z výše uvedeného tedy vyplývá, že NOZ se použije subsidiárně i pro daňové předpisy.

¹⁶ Předmětem sporu byla oprávněnost uložení pokuty za porušení povinnosti umožnit provést neohlášenou kontrolu v pobočce stěžovatele. Jádrem rozhodnutí bylo sice posouzení zákonnosti postupu ve správním řízení, ale NSS se zabýval též otázkou, zda bylo stěžovateli (právníkům) jako kontrolované osobě zahájení kontroly oznámeno v souladu se zákonem č. 552/1991 Sb., o státní kontrole. *Zákon o kontrole nemá zvláštní ustanovení o tom, které fyzické osobě je nutno oznámení o zahájení kontroly učinit, aby bylo lze mít za to, že došlo do sféry kontrolované právnické osoby; ani subsidiárně použitelný správní řád však uvedenou problematiku výslovně neupravuje. (...) Ucelenou úpravu jednání subjektů práva a otázek s tím souvisejících (...), lze však najít v zákonech práva soukromého, a to jednak v obecné části občanského zákoníku (zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník (...)), jednak ve zvláštních předpisech (...).*

¹⁷ I přesto, že se uvedené rozhodnutí NSS týkalo předchozí právní úpravy (OZ a zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí), jsou obecné závěry použitelné i pro současnou právní úpravu. Předmětem sporu byla otázka okamžiku nabytí majetku děděním. Zda se pro určení tohoto okamžiku použije pro daňové účely podpůrně OZ, anebo zda je v zákoně č. 357/1992 Sb. speciální úprava. NSS konstatoval, že *daňové předpisy neupravují obecné principy dědění, upravují pouze postupy, jimiž bude daň z dědictví vybrána, po kom bude vyžadována a z jakého základu daně bude počítána.* A vzhledem k tomu, že *otázka nabytí dědictví není veřejnoprávními předpisy upravena, proto městský soud postupoval správně, pokud aplikoval obecnou úpravu dědického práva v občanském zákoníku.*

2. ŘÍZENÍ O POZŮSTALOSTI

Základním předpokladem pro zahájení řízení o pozůstalosti je smrti fyzické osoby. Tato událost je jednou z věcí, které jsou předmětem státní evidence, v tomto případě **matriky úmrtí**¹⁸. Údaje se zapisují do knihy úmrtí, kterou vede matriční úřad. K zápisu úmrtí do matriční knihy je příslušný ten matriční úřad, v jehož správním obvodu fyzická osoba zemřela¹⁹. Zápis provede buď na základě listu o prohlídce zemřelého²⁰ (na základě oznámení poskytovatele zdravotních služeb²¹), anebo na základě pravomocného rozhodnutí soudu o prohlášení fyzické osoby za mrtvou (v tomto případě je příslušným Úřad městské části Praha 1²²). Do knihy úmrtí se zapisuje mj. jméno, příjmení, datum a místo úmrtí. Matriční úřad zašle doklad prokazující úmrtí (úmrtní list) soudu příslušnému k projednání dědictví²³.

Matriční úřad zapíše údaje o úmrtí také do **informačního systému evidence obyvatel**²⁴. V případě rozhodnutí soudu o prohlášení za mrtvého zapíše údaje o úmrtí příslušný soud²⁵ (nebo matriční úřad v případě, že tak soud ještě neučinil). Ministerstvo vnitra zapíše prostřednictvím informačního systému evidence obyvatel tyto údaje²⁶ dále do **základního registru obyvatel**²⁷. Údaje z tohoto registru jsou pak poskytovány dalším orgánům a institucím (např. finančním úřadům, České správě sociálního zabezpečení, zdravotním pojišťovnám).

¹⁸ § 1 odst. 2 písm. d) zákona č. 301/2000 Sb., o matrikách, jménu a příjmení a o změně některých souvisejících zákonů

¹⁹ § 10 odst. 1 zákona č. 301/2000 Sb.

²⁰ § 21 odst. 2 zákona č. 301/2000 Sb.

²¹ § 21 odst. 3 zákona č. 301/2000 Sb.

²² § 10 odst. 4 zákona č. 301/2000 Sb.

²³ § 82 odst. 2 zákona č. 301/2000 Sb.

²⁴ § 4a, § 3 odst. 3 písm. r) zákona č. 133/2000 Sb., o evidenci obyvatel a rodných číslech a o změně některých zákonů

²⁵ § 6 zákona č. 133/2000 Sb.

²⁶ V registru obyvatel se vedou tyto údaje: *datum, místo a okres úmrtí, jde-li o úmrtí subjektu údajů mimo území České republiky, vede se datum úmrtí, místo a stát, na jehož území k úmrtí došlo; je-li vydáno rozhodnutí soudu o prohlášení za mrtvého, vede se den, který je v rozhodnutí uveden jako den smrti, popřípadě jako den, který nepřežil, a datum nabytí právní moci tohoto rozhodnutí; údaj o místě a okrese úmrtí na území České republiky se vede ve formě referenční vazby (kódu územního prvku) na referenční údaj v registru územní identifikace* (§ 18 odst. 1 písm. e) zákona č. 111/2009 Sb., o základních registrech)

²⁷ § 19 odst. 1, § 3 písm. a), § 18 odst. 1 písm. e) zákona č. 111/2009 Sb., o základních registrech

Řízení o pozůstalosti je upraveno zejména v zákoně č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních v § 98 a násl. Související ustanovení nalezneme především v NOZ, zejména v § 1400 a násl., § 1553 a násl., § 1677 a násl.

V případě, že se soud dozví, že fyzická osoba zemřela nebo byla prohlášena za mrtvou, zahájí řízení o pozůstalosti bez návrhu. Na návrh je řízení zahájeno jen, pokud je z něho patrné, že si navrhovatel činí právo na pozůstalost jako dědic.²⁸

Místně příslušným soudem je primárně soud, v jehož obvodu měl zůstavitel v době smrti trvalý pobyt. Nelze-li místně příslušný soud takto určit, uplatní se další kritérium, a tím je bydliště resp. místo, kde se zůstavitel naposledy zdržoval. Není-li takového místa, určí se místní příslušnost podle obvodu, kde se nachází zůstavitelův nemovitý majetek. Není-li dána místní příslušnost ani podle jednoho z výše uvedených kritérií, určí se podle obvodu, ve kterém zůstavitel zemřel.

Místně příslušný soud pověří notáře jako soudního komisaře, aby jeho jménem prováděl úkony v řízení o pozůstalosti.

Dle § 1479 NOZ dědické právo vzniká již smrtí zůstavitele, přesto však v tuto chvíli ještě nejsou dědicové najisto známi a není tedy vhodné, aby se správy pozůstalosti ujali již k tomuto okamžiku. Zároveň však většinou²⁹ není možné ponechat pozůstalost bez jakékoli péče až do okamžiku rozhodnutí soudu o dědictví, neboť i po smrti zůstavitele je např. potřeba zajistit provoz závodu zůstavitele nebo za zůstavitele přiznat a zaplatit daně. NOZ v § 1677 proto upravuje okruh osob, které mohou po dobu řízení o pozůstalosti vykonávat její správu. Tuto osobu může jednak povolat sám zůstavitel, jednak touto osobou může být dědic resp. dědicové, anebo ji může jmenovat soud projednávající řízení o pozůstalosti.

Zůstavitel může závětí povolat **vykonavatele závěti** nebo může povolat v závěti nebo i jiným způsobem **správce pozůstalosti**. Správce pozůstalosti může

²⁸ § 138 ZŘS

²⁹ V zásadě však není nezbytně třeba, aby v průběhu řízení o pozůstalosti nutně někdo správu pozůstalosti vykonával. Např. § 157 odst. 1 ZŘS uvádí, že „soud *může* i bez návrhu *jmenovat* správce“ za dále stanovených podmínek (nikoli *jmenuje* i bez návrhu). Stejně tak § 157 odst. 2 ZŘS: „...*je-li jinak třeba*, aby správce pozůstalosti spravoval některý další nebo všechny ostatní zůstavitelův majetek“. Nebo § 157 odst. 3 ZŘS „...*a ukazuje-li se potřebné*, aby pozůstalost nebo její část spravoval nový správce“.

K tomu též COUFOVÁ, Květoslava; COUF, Petr. Dědění a daně. *Ad Notam*. 2014, roč. 20, č. 2, s. 11-20. ISSN 1211-0558. str. 12: *V případech, kdy součástí pozůstalosti jsou jen věci osobní potřeby, lze pozůstalost ponechat po dobu řízení nedotčenu a následně ji vydat dědici ve stavu, v jakém ji zůstavitel zanechal*.

povolat pouze formou veřejné listiny, kdežto v případě povolání vykonavatele závěti není nutné dodržet tuto formu a je možné tak učinit i soukromou listinou. Zůstavitel může povolat správce pozůstalosti i jen ke správě některé její části, případně může povolat více správců a každému určit správu jiné části pozůstalosti.

Vykonavatel závěti dbá o řádné splnění poslední vůle zůstavitele. Při plnění svých povinností postupuje s péčí řádného hospodáře. Naproti tomu úkolem správce pozůstalosti je *péče o jmění, tedy majetková správa*³⁰.

Pokud zůstavitel povolal pouze vykonavatele závěti a nikoli zároveň i správce pozůstalosti, pak vykonavatel závěti náleží i správa pozůstalosti.

Pokud byl povolán zároveň vykonavatel závěti i správce pozůstalosti, pak správu pozůstalosti vykonává správce pozůstalosti.³¹ Vykonavatel závěti může dávat správci pozůstalosti pokyny a ten je povinen se jimi řídit.

Pokud zůstavitel nepovolal ani správce pozůstalosti, ani vykonavatele závěti, spravuje pozůstalost **dědic**, případně dědicové. Správu vykonává jeden nebo více dědiců po vzájemné dohodě, jinak správu vykonávají všichni společně.

Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že může dojít k situaci, kdy je zde více osob vykonávajících správu pozůstalosti, případně může dojít k nejasnostem, která osoba má spravovat kterou část pozůstalosti. Proto v případě pochybností, kdo má správu pozůstalosti vykonávat, zda vykonavatel závěti nebo správce pozůstalosti povoláný zůstavitelem anebo dědic, případně který z dědiců, soud i bez návrhu rozhodne, kdo z nich je ke správě pozůstalosti oprávněn resp. ke které její části.³²

Pokud je pro to vážný důvod, může soud nařídít jiné opatření. Tím může být např. výše zmíněné rozhodnutí soudu v případě pochybností ohledně správy pozůstalosti. Dalším opatřením³³ může být odvolání vykonavatele závěti nebo správce pozůstalosti v případech předpokládaných ZŘS, jmenování správce soudem anebo jmenování likvidačního správce v případě rozhodnutí soudu o likvidaci pozůstalosti.

Soud může i bez návrhu **jmenovat správce pozůstalosti** v případě, kdy zůstavitel žádného správce nepovolal a zároveň nepovolal ani vykonavatele závěti

³⁰ důvodová zpráva k NOZ

³¹ § 1677 odst. 1 NOZ

³² § 156 ZŘS

³³ viz též ŠVESTKA, Jiří; DVOŘÁK, Jan; FIALA, Josef, a kol. *Občanský zákoník, Komentář. Svazek IV.* 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2014. ISBN 978-80-7478-579-5, s. 461.

anebo tito nejsou schopni nebo ochotni správu vykonávat a ani dědicové nejsou schopni pozůstalost spravovat. Dále v případě, kdy je buď potřeba vyhotovit seznam pozůstalostního majetku, který může vyhotovit pouze správce³⁴, anebo je-li k tomu jiný vážný důvod, *např. aktuální potřeba provést při správě některé úkony, které vyžadují zvláštní znalosti a schopnosti*³⁵.

Dle § 1678 a § 1400 a násl. NOZ ten, kdo spravuje pozůstalost, vykonává její prostou správu, tedy činí vše, co je nutné k zachování majetku. Nemá tedy povinen majetek rozmnožit nebo zhodnotit. Právně jedná jako zástupce vlastníka, tedy osoby resp. osob, kterým bude soudem potvrzeno nabytí dědictví. Správce je povinen alespoň jednou za rok předložit dědicům vyúčtování správy. Správa zaniká nejpozději³⁶ právní mocí rozhodnutí soudu o dědictví, kterým je ukončeno řízení o pozůstalosti a dědicovi resp. dědicům je potvrzeno nabytí dědictví.

V případě, kdy soud usnesením o ceně obvyklé majetku zůstavitele stanoví předlužení tohoto majetku a jestliže bylo provedeno vypořádání majetku patřícího do společného jmění zůstavitele a jeho manžela a dosud nebylo pravomocně rozhodnuto o dědictví a ani nejsou splněny podmínky pro zastavení řízení z důvodu nedostatku majetku, nařídí soud likvidaci pozůstalosti. Pokud to vyžadují okolnosti řízení, **soud jmenuje likvidačního správce**. V opačném případě vykonává práva a povinnosti likvidačního správce soudem pověřený notář jako soudní komisař. Správa pozůstalosti tedy přechází na likvidačního správce resp. na notáře a zároveň s tím zanikají funkce vykonavatele závěti a správce pozůstalosti.

Likvidační správce nebo notář vykonává plnou správu cizího majetku³⁷, tedy na rozdíl od výše uvedených osob, které vykonávají pouze prostou správu. Jedná svým jménem na účet pozůstalosti.³⁸

³⁴ § 177 odst. 1 ZŘS a § 1687 odst. 1 NOZ

³⁵ MACKOVÁ, Alena; MUZIKÁŘ Ladislav, a kol. *Zákon o zvláštních řízeních soudních: komentář s důvodovou zprávou a judikaturou*. 1. vyd. Praha: Leges, 2016. ISBN 978-80-7502-122-9, s 294.

³⁶ Před tímto okamžikem zaniká správa např. právní mocí usnesení o nařízení likvidace pozůstalosti nebo právní mocí rozhodnutí o zastavení řízení v případě neexistence majetku nebo jen majetku nepatrné hodnoty.

³⁷ § 226 ZŘS

³⁸ § 206 odst. 2 ZŘS

V průběhu řízení o pozůstalosti má osoba, která vykonává správu pozůstalosti, řadu úkolů a povinností. V této práci se v dalším výkladu zaměřím na ty, které se týkají daní.

Řízení o pozůstalosti nejčastěji končí právní mocí rozhodnutí o dědictví, které soud vydá v případě, kdy bylo zjištěno dědické právo a majetek patřící do pozůstalosti a zároveň byly splněny zůstavitelovy pokyny a splněny byly rovněž povinnosti vůči odkazovníkům.³⁹ Tímto je dědicovi resp. dědicům potvrzeno nabytí dědictví s účinností zpětně ke dni vzniku dědického práva, tedy ke dni smrti zůstavitele⁴⁰. Účinky rozhodnutí o dědictví jsou deklaratorní⁴¹; dědické právo vzniká smrtí zůstavitele.

Pokud zůstavitel žádný majetek nezanechal anebo zanechal jen majetek nepatrné nebo žádné hodnoty⁴², končí řízení o pozůstalosti právní mocí rozhodnutí soudu o zastavení tohoto řízení.⁴³

V případě, že soud nařídil likvidaci pozůstalosti, končí řízení právní mocí rozvrhového usnesení, kterým soud buď rozhodl o rozdělení výtěžku zpeněžení majetku likvidační podstaty anebo kterým rozhodl o vydání likvidačního přebytku.⁴⁴

Dalšími, už okrajovými případy ukončení řízení o dědictví, jsou situace, kdy se v průběhu řízení zjistí, že zůstavitel žije⁴⁵. Dále by do úvahy mohly připadat situace předvídané v OSŘ, např. nespadá-li věc do pravomoci českých soudů.

³⁹ § 184 odst. 1 a § 188 písm. c) ZŘS

⁴⁰ § 185 odst. 1 ZŘS a § 1479 NOZ

⁴¹ viz též § 1670 NOZ

⁴² *Za majetek nepatrné hodnoty považuje současná praxe majetek v hodnotě 10 000 až 15 000 Kč, přičemž v jednotlivých případech se může lišit podle konkrétních okolností i o několik tisíc korun.* SVOBODA, Karel; TLÁŠKOVÁ, Šárka; VLÁČIL David aj. *Zákon o zvláštních řízeních soudních: komentář*. 1. vyd. Praha: Nakladatelství C.H.Beck, 2015. ISBN 978-80-7400-297-7, s. 307.

⁴³ § 153 a § 155 ZŘS

⁴⁴ § 276 odst. 2 ZŘS

⁴⁵ Důsledkem je zastavení řízení resp. zastavení likvidace pozůstalosti dle § 16 a 280 odst. 1 ZŘS

3. OBECNÁ ÚPRAVA PŘECHODU DAŇOVÉ POVINNOSTI

Obecná úprava přechodu daňové povinnosti je upravena v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, který nabyl účinnosti 1. ledna 2011 a nahradil tak zákon ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Další procesněprávní ustanovení nalezneme v navazujících paragrafech jednotlivých hmotněprávních daňových zákonů, zejména v ZDP a ZDPH.

ZÁKLADNÍ POJMY

Uvedu některé základní pojmy, se kterými DŘ pracuje a které budou podstatné pro následující výklad.

Daňový řád je procesněprávní normou daňového práva, která upravuje postup při správě daní. **Správou daní** je myšlen postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Podkladem pro to je řádné **daňové tvrzení** (daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování) případně dodatečné daňové tvrzení (dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování).⁴⁶

Dle § 2 DŘ předmětem správy daní jsou **daně**, které jsou příjmem (nebo snížením příjmu) veřejného rozpočtu⁴⁷. Daní se rozumí peněžité plnění, které buď zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, nebo zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle DŘ, anebo se jedná o peněžité plnění v rámci dělené správy⁴⁸. Daní je i daňový odpočet, daňová ztráta nebo jiný způsob zdanění a dále příslušenství daně (úroky, penále, pokuty, náklady řízení podle DŘ).

Subjekty správy daní jsou správce daně a osoby zúčastněné na správě daní. Dle § 10 DŘ je **správcem daně** správní orgán nebo jiný státní orgán v rozsahu, v jakém

⁴⁶ DŘ používá jednotný pojem „daňové tvrzení“ pro daňové přiznání, hlášení a vyúčtování - viz § 1 odst. 3 DŘ.

⁴⁷ k definici veřejného rozpočtu pro účely DŘ viz § 2 odst. 2 DŘ

⁴⁸ Důvodová zpráva k DŘ: *Existence dělené správy vychází ze skutečnosti, že vedle peněžitých plnění do veřejných rozpočtů jako jsou daně, cla, správní, soudní a místní poplatky atd. (...), se vyskytuje i řada peněžitých plnění směřujících rovněž do veřejných rozpočtů ukládaných podle jiných než daňových zákonů, tj. zejména v obecném režimu správního řádu. Jde především o různé pokuty. U těchto peněžitých plnění se podle zákona o správě daní a poplatků (v současné době podle DŘ) postupuje až v rovině platební (tj. při vybírání, evidenci a vymáhání těchto plnění). Tento přechod se nazývá procesní dělená správa. Existuje i věcná dělená správa, kdy správu placení daněho peněžitého plnění přebírá jiný orgán než ten, který toto peněžité plnění uložil. Tímto orgánem je ve smyslu § 106 správního řádu tzv. obecný správce daně, přičemž v současnosti je jím příslušný celní úřad.*

mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní. Kromě orgánů finanční a celní správy to mohou být např. soudy v rámci agendy správních poplatků nebo obce v případě místních poplatků⁴⁹.

Pojem **osoba zúčastněná na správě daní**⁵⁰ je legislativní zkratka pro daňové subjekty a třetí osoby. **Daňovým subjektem** je osoba, kterou zákon označí jako daňový subjekt, případně jako poplatníka nebo jako plátce daně⁵¹. Konkrétní podmínky tedy stanoví jednotlivé daňové zákony. Stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt má mj. i osoba spravující pozůstalost (do 31. prosince 2013 „správce dědictví“).⁵² V případě, že soud rozhodne o likvidaci pozůstalosti, je správou pozůstalosti pověřen soudem jmenovaný likvidační správce.⁵³ **Třetí osobou** je kterákoli jiná osoba, která není daňovým subjektem, a která má práva a povinnosti při správě daní, nebo jejíž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena. Jedná se např. o *svědka, odborného konzultanta, znalce, tlumočníka, jakož i další osoby mající povinnost součinnosti při správě daní*⁵⁴ (např. *ručitel, poddlužník, osoby podávající vysvětlení, orgán veřejné moci*⁵⁵).

Právní osobnost a svéprávnost fyzické osoby

Právní osobnost (dříve „způsobilost k právům a povinnostem“) je způsobilost mít v mezích právního řádu práva a povinnosti. Právní osobnost má fyzická osoba od narození až do smrti.⁵⁶ Dle § 20 odst. 2 DŘ má daňový subjekt **práva a povinnosti**, které se týkají správného zjištění a stanovení daně po dobu běhu lhůty pro stanovení daně resp. po dobu běhu lhůty pro placení daně. Tato práva a povinnosti má osoba i poté, kdy přestala být daňovým subjektem (netýká se případu smrti fyzické osoby), a

⁴⁹ LICHNOVSKÝ, Ondřej; ONDRÝSEK, Roman; NOVÁKOVÁ, Petra, a kol. Daňový řád: komentář. 3. vyd. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-604-3, s. 71.

⁵⁰ § 5 odst. 3, § 20 odst. 1 a § 22 DŘ

⁵¹ Dle důvodové zprávy k DŘ je „poplatníkem“ obvykle osoba, jejíž příjmy jsou přímo podrobeny zdanění, a „plátcem daně“ je obvykle osoba, která pod osobní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků.

⁵² § 20 odst. 3 DŘ

⁵³ § 197, § 199 a § 203 ZŘS

⁵⁴ důvodová zpráva k DŘ

⁵⁵ MATYÁŠOVÁ, Lenka; GROSSOVÁ, Marie Emilie. Daňový řád s komentářem a judikaturou. 2. akt. a dopl. vyd. Praha: Nakladatelství Leges, s.r.o., 2015. ISBN 978-80-7502-081-9, s. 109.

⁵⁶ § 15 odst. 1, § 23 NOZ a § 7 OZ

to po dobu běhu těchto lhůt (například i po zrušení registrace k DPH se na tuto osobu vztahuje, za podmínek stanovených zákonem, povinnost podat dodatečné daňové přiznání a tuto dodatečně tvrzenou daň zaplatit). Osoba tedy i nadále *zůstává v pozici daňového subjektu pro uplatnění procesních práv (a povinností) při správě daní, pokud je ještě možno o její daňové povinnosti vést příslušná řízení.*⁵⁷ V případě smrti pozbývá fyzická osoba právní osobnosti dle NOZ a také způsobilosti mít práva a povinnosti z pozice daňového subjektu dle DŘ. V § 20 odst. 3 DŘ pak stejná práva a povinnosti jako daňovému subjektu výslovně přiznává mj. i osobě spravující pozůstalost. *V rámci správy daní tak tyto osoby nastupují do postavení daňového subjektu.*⁵⁸

Práva a povinnosti při správě daní mají i tzv. třetí osoby. V jejich případě se však bude jednat o omezený seznam těchto práv a povinností právě vzhledem k jejich specifickému postavení při správě daní (např. svědek má právo na řádné poučení dle § 96 odst. 4 DŘ a z něj vyplývající povinnosti, ale jistě se jej nebudou týkat např. práva a povinnosti ohledně podání daňových tvrzení).

Svéprávnost (dříve „způsobilost k právním úkonům“) je způsobilost nabývat pro sebe vlastním právním jednáním práva a zavazovat se k povinnostem (právně jednat). Plně svéprávnou se fyzická osoba stává zletilostí.⁵⁹ Dle § 24 odst. 1 DŘ osoba zúčastněná na správě daní může při správě daní samostatně jednat v rozsahu, v jakém je svéprávná, tedy *v rozsahu, v jakém má způsobilost vlastními úkony nabývat práva a brát na sebe povinnosti dle NOZ*⁶⁰.

PRÁVNÍ ÚPRAVA DO 31. PROSINCE 2013

Do 31. prosince 2013 nebyl v DŘ ani v jiných daňových zákonech výslovně upraven **okamžik přechodu daňové povinnosti**, vycházelo se tedy z úpravy v OZ⁶¹, který v § 460 stanovil, že se dědictví nabývá smrtí zůstavitele. V § 239 odst. 2 DŘ pak

⁵⁷ důvodová zpráva k DŘ

⁵⁸ BAXA, Josef; DRÁB, Ondřej; KANIOVÁ, Lenka, a kol. *Daňový řád: komentář. I. díl.* 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. ISBN 978-80-7357-564-9, s. 125.

⁵⁹ § 15 odst. 2, § 30 NOZ a § 8 OZ

⁶⁰ důvodová zpráva k DŘ

⁶¹ viz k tomu také důvodová zpráva k DŘ: *V tomto ohledu je respektována úprava občanského zákoníku.*

bylo uvedeno, že daňová povinnost, která vznikla zůstaviteli, přechází na jeho dědice, který tak získává postavení daňového subjektu namísto zůstavitele.

Povinnost dědice k úhradě dluhů zůstavitele byla v OZ⁶² stanovena do výše ceny nabytého dědictví tohoto dědice. Pokud bylo dědiců více, byli povinni uhradit dluhy zůstavitele poměrně, tedy v poměru toho, co z dědictví nabyl ten který dědic vůči celému dědictví. S nabytím dědictví docházelo ke splnutí majetku z dědictví s majetkem dědice, proto k uspokojení věřitele mohlo dojít i z vlastního majetku dědice (nikoli jen ze zděděného majetku), vždy však maximálně do výše ceny dědicem nabyté části dědictví⁶³. Problematika přechodu daňové povinnosti byla v DŘ upravena zejména v § 239. V souladu s OZ uváděl DŘ, že dědic je povinen uhradit daň jen do výše ceny nabytého dědictví.

Po úmrtí zůstavitele stanovil DŘ povinnost podat řádné nebo dodatečné **daňové tvrzení za zůstavitele** za uplynulou část běžného zdaňovacího období, a to do 6 měsíců po jeho úmrtí a ve stejné lhůtě také uhradit daň. Pokud tedy např. zůstavitel (osoba s příjmy podle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů) zemřel 5. února 2013, povinnost podat za něj řádné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za část zdaňovacího období od 1. ledna 2013 do 5. února 2013 byla do 6. srpna 2013⁶⁴; a ve stejné lhůtě také zaplatit daň.

- V případě, že v této lhůtě 6 měsíců bylo ukončeno dědické řízení, měl tuto povinnost dědic, na kterého přešla daňová povinnost zůstavitele. Toto přiznání podával dědic svým jménem.⁶⁵ Uhradit daň měl ale pouze do výše ceny nabytého dědictví.
- Pokud ve lhůtě 6 měsíců po úmrtí zůstavitele nebylo dědické řízení ukončeno (a tedy konkrétní dědic nebyl znám) a zároveň byl ustanoven správce dědictví, měl tuto povinnost právě správce dědictví. Daňová

⁶² § 470 OZ

⁶³ K tomu zajímavá poznámka týkající se této povinnosti: *I kdyby např. nemovitost, která podle zůstavitelovy vůle má připadnout některému z dědiců, byla zatížena zástavním právem zajišťujícím zůstavitelův dluh, neznamená to, že nabyvatel této nemovitosti je také osobně odpovědný za splnění takového závazku. Jde totiž o závazek postihující celé dědictví.* KNAPP, Viktor; KNAPPOVÁ, Marta; Švetska, Jiří, a kol. *Občanské právo hmotné. Svazek II. 2. akt. a dopl. vyd.* Praha: CODEX Bohemia, s.r.o., 1998. ISBN 80-85963-51-5, s. 485.

⁶⁴ k počítání času viz § 33 odst. 1 DŘ

⁶⁵ viz též BAXA, Josef; DRÁB, Ondřej; KANIOVÁ, Lenka, a kol. *Daňový řád: komentář. II. díl. 1. vyd.* Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. ISBN 978-80-7357-564-9, s. 1392.

povinnost zůstavitele sice přešla na dědice okamžikem smrti zůstavitele, ale tuto daňovou povinnost dědice za něj plnil správce pozůstalosti, a to vlastním jménem na účet pozůstalosti. Správce dědictví měl stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt (§ 20 odst. 3 DŘ). *Z hlediska daňového procesu je na tuto osobu pohlíženo jako na daňový subjekt, pokud zákon nestanoví zúžení tohoto postavení.*⁶⁶

- Jestliže ve lhůtě 6 měsíců po úmrtí zůstavitele nebylo dědické řízení ukončeno, a ani nebyl ustanoven správce dědictví, měl tuto povinnost kterýkoli z účastníků dědického řízení⁶⁷, tedy nejčastěji některý z potenciálních dědiců (určený po jejich vzájemné dohodě, případně ustanovený správcem daně) a zároveň měli všichni tito účastníci solidární povinnost k úhradě daně. *To platí i v případě, že dědické řízení nebylo dosud zahájeno, ale jsou známy osoby, které jsou potenciálními dědici, což je trochu extenzivní výklad, praxi však nejbližší.*⁶⁸ Na rozdíl od správce dědictví však plní daňovou povinnost ze svého. Účastníci řízení mohli mezi sebou uplatnit právo předběžného i následného postihu dle § 511 OZ. Pokud daň uhradil účastník řízení, který nakonec nebyl potvrzen jako dědic, mohl vůči dědicům vymáhat zaplacenou daň jako vydání bezdůvodného obohacení (§ 454 OZ). V tomto směru DŘ výslovně uváděl, že daň je povinen uhradit účastník resp. účastníci řízení (tedy osoby, kterým ještě nebylo potvrzeno nabytí dědictví), a to na rozdíl od předchozího procesního předpisu zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, z jehož znění⁶⁹ dovozovala judikatura, že *platit daň za zemřelou (osobu) lze až po nabytí právní moci rozhodnutí, jímž je*

⁶⁶ důvodová zpráva k DŘ

⁶⁷ znění § 175b OSŘ k 31. prosinci 2013: *Účastníky řízení jsou ti, o nichž lze mít důvodně za to, že jsou zůstavitelovými dědici, a není-li takových osob, stát. Věřitel zůstavitelův je účastníkem řízení v případě § 175p, v případě, kdy se vypořádává jeho pohledávka, a při likvidaci dědictví. V řízení podle § 175h je účastníkem řízení pouze ten, kdo se postaral o pohřeb.*

⁶⁸ KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 2. akt. vyd. Ostrava: Anag, spol. s r.o., 2013. ISBN 978-80-7263-769-0, s. 1006.

⁶⁹ § 40 odst. 7 ZSDP: *Zemřel-li daňový subjekt dříve, než bylo podáno přiznání k dani, je právní nástupce s výjimkou právního nástupnictví státu povinen podat přiznání za zemřelý daňový subjekt do šesti měsíců po jeho úmrtí. (...) Není-li právní nástupce znám, podá přiznání zmocněnec ustanovený správcem daně. Zmocněnec ustanovený správcem daně podá přiznání do tří měsíců po svém ustanovení.*

vypořádáno dědictví⁷⁰. Do té doby je tak možno osobu ucházející se o dědictví považovat jen za domnělého dědice, který ještě není nositelem práv a povinností spadajících do dědictví⁷¹. Takovýto subjekt nemůže být postižen na svém majetku placením daně, k níž není povinen. Takový postup by byl nezákonný (...)⁷².

- Pokud není dědic znám a ani nebyl ustanoven správce dědictví, podal správce daně podnět soudu k tomu, aby ustanovil správce dědictví z důvodu obecného zájmu. Ode dne podání podnětu u soudu do doby ustanovení správce, případně do doby skončení dědického řízení, neběželo daňové řízení týkající se daňové povinnosti zůstavitele, neběžela lhůta 6 měsíců pro podání daňového tvrzení a zaplacení daně a neběžely ani lhůty pro stanovení daně (§ 148 DŘ) a placení daně (§ 160 DŘ).

V § 245 DŘ bylo stanoveno, že **ve stejné lhůtě 6 měsíců po úmrtí zůstavitele** byla rovněž povinnost podat řádné nebo dodatečné daňové tvrzení (pokud nebylo dosud podáno) za předcházející zdaňovací období, a to v případě, kdy původní lhůta⁷³ pro jeho podání dosud neuplynula. Stejný postup se uplatnil v případě řádného nebo dodatečného daňového tvrzení, pokud nebylo dosud podáno, u daní vyměřovaných na zdaňovací období (např. daň z nemovitostí) a také u jednorázových daní (např. daň z převodu nemovitostí).

Zákon hovořil výslovně pouze o podání daňového tvrzení, nikoli však o splatnosti této daně. Uplatnil se tak obecný postup a daň byla splatná v poslední den lhůty pro podání daňového tvrzení⁷⁴. Pokud tedy zůstavitel s příjmy podle § 7 ZDP zemřel 5. února 2013, lhůta pro podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob za

⁷⁰ rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21.2.2007, č.j. 7 Ca 10/2004 - 23, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 6/2007 pod č. 1186/2007 Sb. NSS, <http://sbirka.nssoud.cz>

⁷¹ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7.4.2011, č.j. 5 Afs 88/2010 - 51, www.nssoud.cz

⁷² rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21.2.2007, č.j. 7 Ca 10/2004 - 23, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 6/2007 pod č. 1186/2007 Sb. NSS, <http://sbirka.nssoud.cz>

viz též rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 23.2.2015, č.j. 15 Af 195/2012 - 47, www.nssoud.cz

⁷³ § 136, § 137 a § 141 DŘ

⁷⁴ § 135 odst. 3 v návaznosti na § 239 DŘ; neuplatní se však § 141 odst. 8 DŘ pro splatnost daně tvrzené v dodatečném tvrzení, neboť lhůta pro podání dodatečného tvrzení dle § 245 DŘ je speciální vůči lhůtě v § 141 odst. 1 DŘ.

zdaňovací období roku 2012 dosud neuplynula; dle § 136 odst. 1 DŘ se daňové přiznání podává do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období; posledním dnem lhůty byl tak 1. duben 2013. Pokud zůstavitel zatím nepodal daňové přiznání za zdaňovací období roku 2012, použila se speciální lhůta dle § 245 DŘ, a to do 6 měsíců ode dne úmrtí zůstavitele; posledním dnem lhůty byl tak 6. srpen 2013. V této lhůtě byla povinnost podat jednak daňové přiznání za zdaňovací období od 1. ledna 2012 do 31. prosince 2012, a jednak za část zdaňovacího období od 1. ledna 2013 do 5. února 2013. Ve stejné lhůtě byla také povinnost uhradit daň za obě zdaňovací období.

Po dobu dědického řízení **nebžela lhůta pro stanovení daně**⁷⁵ tvrzená dle § 239 resp. § 245 DŘ, a to z důvodu probíhajícího (dědického) řízení o otázce, o které byl příslušný rozhodnout soud a která byla nezbytná pro správné stanovení daně.⁷⁶ Na běh **lhůty pro placení daně** však probíhající dědické řízení nemělo vliv (kromě situace v § 239 odst. 5 DŘ).

V případě nedodržení lhůty pro podání daňového přiznání dle § 239 resp. § 245 DŘ vznikla **pokuta za opožděné tvrzení daně** dle § 250 DŘ.

U lhůty pro podání daňového tvrzení dle § 239 resp. § 245 DŘ nebyla vyloučena možnost jejího prodloužení⁷⁷ (kromě případů v § 136 odst. 4 a § 137 odst. 3 DŘ). V případě řádného daňového tvrzení tak bylo možno **požádat o prodloužení lhůty** pro jeho podání až o 3 měsíce, resp. v odůvodněných případech až na 10 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, pokud předmět daně tvořily příjmy, které byly předmětem daně v zahraničí.⁷⁸ Žádost musela být podána před uplynutím lhůty pro podání daňového tvrzení. Správce daně pak mohl ze závažného důvodu povolit její prodloužení. Naopak ale nebylo možno prodloužit lhůtu pro podání

⁷⁵ § 148 odst. 4 písm. b) DŘ

⁷⁶ viz k tomu též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7.4.2011, čj. 5 Afs 88/2010 - 51, www.nssoud.cz

viz též důvodová zpráva k DŘ: *V určitých případech je nutné podle odstavce 4 (§ 148 DŘ) běh lhůty pro stanovení daně dočasně zastavit z důvodu, že paralelně probíhá řízení před soudem, které má zásadní význam pro správné stanovení daně (např. dědické řízení).*

⁷⁷ na rozdíl od lhůty v § 239b odst. 4 DŘ ve znění od 1. ledna 2014

⁷⁸ § 36 odst. 1 a 4 DŘ

daňového přiznání⁷⁹ dle § 136 odst. 2 DŘ z důvodu udělení plné moci poradci⁸⁰, případně z důvodu zákonem uložené povinnosti mít účetní závěrku ověřenou auditorem (v tomto případě se to týká pouze daňových přiznání k dani z příjmů). Ustanovení § 136 odst. 2 DŘ se totiž vztahuje pouze na situace uvedené v odst. 1 (na přiznání, která se podávají nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období). V tomto případě se však použije speciální lhůta uvedená v § 239 resp. § 245 DŘ.

Pokud však lhůta pro podání daňového tvrzení dle § 239 resp. § 245 DŘ již uplynula, nebylo možno požádat o její **navrácení v předešlý stav**, neboť v případě lhůty pro podání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení DŘ toto neumožňoval⁸¹.

Pokud daň tvrzená dle § 239 resp. § 245 DŘ nebyla uhrazena do její splatnosti (do 6 měsíců ode dne úmrtí), vznikal dle § 252 DŘ **úrok z prodlení**.

Bylo však možno zažádat o **posečkání**⁸², tedy posečkání úhrady daně případně o rozložení úhrady daně na splátky, a to z důvodů vyjmenovaných v zákoně. V případě povolení posečkání nevznikal úrok z prodlení, ale pouze **úrok z posečkané částky**, který je nižší.⁸³ Správce daně navíc mohl **upustit od předepsání** úroku z posečkání, pokud by ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládaly tvrdost uplatněného úroku.⁸⁴ Domnívám se, že v případě upuštění od předepsaného úroku z posečkání rozhodoval správce daně pouze z moci úřední. V § 157 odst. 7 DŘ bylo uvedeno, že správce daně „může upustit“ od předepsání úroku z posečkání; nebyla zde použita formulace „na žádost daňového subjektu“, která je použita např. u posečkání. Na výše uvedeném dle mého názoru nic nemění ani důvodová zpráva k DŘ, která uvádí, že existenci podmínek zakládajících tvrdost postupu *by měl daňový subjekt uvést v žádosti o posečkání*⁸⁵, neboť DŘ takovýto postup neumožňoval. Navíc

⁷⁹ § 136 odst. 1 DŘ hovoří pouze o „daňovém přiznání“, nikoli o nadřazeném pojmu „daňovém tvrzení“; navíc podmínku zde uvedenou „daňové přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců“ splňují pouze daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob.

⁸⁰ pojem „poradce“ jako legislativní zkratka pro daňového poradce nebo advokáta (§ 29 odst. 2 DŘ)

⁸¹ § 37 odst. 4 písm. c) DŘ

⁸² § 156 a § 157 DŘ

⁸³ § 252 odst. 2 a § 157 odst. 2 DŘ: úrok z prodlení ve výši repo sazby stanovené ČNB zvýšené o 14 procentních bodů, kdežto úrok z posečkané částky ve výši repo sazby stanovené ČNB zvýšené jen o 7 procentních bodů

⁸⁴ § 157 odst. 7 DŘ

⁸⁵ důvodová zpráva k DŘ

v důvodové zprávě k zákonu č. 267/2014 Sb.⁸⁶, kterým byl k 1. lednu 2015 novelizován DŘ, se zase uvádí, že *upuštění od předepsání úroku z posečkané částky lze využít pouze z moci úřední, pokud by ekonomické či sociální poměry daňového subjektu zakládaly tvrdost uplatněného úroku*⁸⁷.

Od výše uvedených postupů a sankcí, které se týkaly daňové povinnosti, kterou plnil dědic, případně správce dědictví, je potřeba odlišit daňové povinnosti zůstavitele, které měl ještě za svého života, tedy do dne jeho úmrtí (kromě případu § 245 DŘ). Domnívám se, že ustanovení § 148 odst. 4 písm. b) DŘ se vztahovalo také na daňovou povinnost zůstavitele vzniklou za jeho života, neboť i v tomto případě bude až po skončení dědického řízení jisté, na kterou osobu přešla daňová povinnost zůstavitele. Po dobu dědického řízení tedy **neběžela lhůta pro stanovení daně** tvrzené ještě zůstavitelem. Naopak **lhůta pro placení daně** běžela dál.

V období ode dne úmrtí zůstavitele až do konce běhu lhůty pro podání řádného daňového tvrzení jeho dědicem (tedy do 6 měsíců po úmrtí) nevznikal **úrok z prodlení** u nedoplatku vzniklého zůstaviteli⁸⁸ (tedy u nedoplatku vzniklého za všechna období až do dne úmrtí zůstavitele). Dědicovi tak bylo poskytnuto zvýhodnění, neboť se předpokládalo, že bude potřebovat určitý čas, aby se seznámil s daňovou situací zůstavitele⁸⁹. Zákon v tomto místě hovořil o „konci běhu lhůty pro podání řádného daňového tvrzení jeho dědicem“. Neříkal, že by se to uplatnilo pouze v případě, že toto tvrzení podá dědic. Domnívám se tedy, že se tato konstrukce vztahovala i na situaci, kdy daňové tvrzení podal místo dědice správce dědictví, anebo na situaci, kdy řízení nebylo ukončeno do 6 měsíců po úmrtí, a přiznání podával některý z účastníků řízení. Stejně tak se vztahovala i na situaci, kdy lhůta 6 měsíců neběžela z důvodu, že dědic nebyl znám a nebyl ani ustanoven správce dědictví. A dále v případě, kdy byla lhůta

⁸⁶ zákon č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

⁸⁷ důvodová zpráva k zákonu č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

⁸⁸ § 253 odst. 2 DŘ

⁸⁹ viz k tomu též důvodová zpráva k DŘ: *Je tak reflektována skutečnost, že přechod práv a povinností zůstavitele na dědice vyžaduje určitý časový prostor a bylo by nespravedlivé přičítat úrok z prodlení za tuto dobu k tíži právního nástupce.*

pro podání daňového tvrzení prodloužena dle § 36 DŘ.⁹⁰ Úrok z prodlení ale nevznikal pouze v tomto omezeném období tzn., že po 6 měsících ode dne úmrtí (případně prodloužených viz výše), úrok z prodlení opět vznikl.

Zákon hovořil pouze o úroku z prodlení, nijak se však nezmiňoval o **úroku z posečkané částky** (posečkání úhrady daně nebo rozložení její úhrady na splátky)⁹¹. Výše uvedené zvýhodnění se tak úroku z posečkané částky netýkalo a úrok z posečkané částky vznikl i nadále. Pokud tedy bylo zůstaviteli ještě za jeho života povoleno posečkání a na místo úroku z prodlení mu vznikl úrok z posečkané částky, vznikl tak i po jeho úmrtí. Správce daně mohl **upustit od předepsání** úroku z posečkaní.

Daňovou povinnost, která přešla na dědice, i nadále spravoval **dosud příslušný správce daně**, tedy správce daně místně příslušný zůstaviteli. Pokud dědic podával např. přiznání k dani z příjmů fyzických osob také sám za sebe, bylo možné, že musel podat dvě samostatná daňová přiznání dvěma různým správcům daně. Zároveň však mohl požádat správce daně o delegování místní příslušnosti na jiného věcně příslušného správce daně (§ 18 DŘ).

V případě, že dědictví nenabyl žádný dědic, **případlo dědictví státu**.⁹² Jednalo se o odúmrť, zvláštní způsob nabytí dědictví. Stát nebyl v postavení dědice, ani zákonného ani závětního. Zůstavitel tedy zemřel bez dědice, a proto správce daně řízení zastavil⁹³. Daňovou povinnost zůstavitele zjistil správce daně z moci úřední⁹⁴ ve spolupráci s příslušnou organizační složkou státu (na kterou přešel majetek zůstavitele), se kterou pak tuto daňovou povinnost vypořádal.

⁹⁰ viz k tomu též KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 2. akt. vyd. Ostrava: Anag, spol. s r.o., 2013. ISBN 978-80-7263-769-0, s. 1053.

⁹¹ § 156 a § 157 DŘ

⁹² § 462 OZ

⁹³ § 106 odst. 1 písm. c) DŘ

⁹⁴ § 239 odst. 6 a § 139 odst. 1 DŘ

PRÁVNÍ ÚPRAVA OD 1. LEDNA 2014

Zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, byla s účinností k 1. lednu 2014 v DŘ provedena řada změn.

Pro daňové právo procesní týkající se dědictví resp. pozůstalosti bylo asi nejvýznamnější změnou zavedení institutu „ležící pozůstalosti“. Tímto institutem byla založena fikce, že **zůstavitel žije až do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti**. Až do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti se tak jedná o daňovou povinnost zůstavitele (do konce roku 2013 platilo, že daňová povinnost zůstavitele přešla na jeho dědice okamžikem smrti zůstavitele). Tuto daňovou povinnost zůstavitele plní osoba spravující pozůstalost.

K této konstrukci bylo přistoupeno z praktických důvodů, neboť až v tomto okamžiku je jednoznačně určeno, které osobě resp. osobám je potvrzeno nabytí dědictví, případně zda je tu vůbec někdo, komu bude majetek zůstavitele vydán (např. v případě zastavení řízení z důvodu nezanechání majetku patřícího do pozůstalosti). Důvodem byla snaha vyhnout se situacím, které mohly nastat do 31. prosince 2013, tedy že daňovou povinnost splnil v průběhu řízení o dědictví (pozůstalosti) některý z možných dědiců, ale v konečném rozhodnutí soudu nakonec jako dědic potvrzen nebyl.

V případě, že bylo řízení o pozůstalosti ukončeno pravomocným rozhodnutím soudu o dědictví, přechází na dědice daňová povinnost⁹⁵ zůstavitele k okamžiku nabytí právní moci tohoto rozhodnutí⁹⁶. Na dědice tím přecházejí všechna práva a povinnosti, které vznikly zůstaviteli do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti, tedy do dne předcházejícího dni, kdy rozhodnutí soudu o dědictví nabylo právní moci. Tedy až do tohoto okamžiku práva a povinnosti vznikaly a zanikaly zůstaviteli. Dědic tímto okamžikem získává postavení daňového subjektu namísto zůstavitele a od této chvíle již jedná vlastním jménem na svůj účet.

⁹⁵ Pojem „daňová povinnost“ není v DŘ přímo definován, ale z § 239a odst. 3, § 239a odst. 2 a § 239 DŘ lze dovodit, že přechodem daňové povinnosti zůstavitele je myšlen přechod práv a povinností zůstavitele.

⁹⁶ § 239a odst. 3 DŘ sice hovoří o okamžiku „rozhodnutí soudu“, nepochybně je tím však myšlen okamžik, kdy rozhodnutí soudu nabylo právní moci.

Jak uvádí důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb., tato fikce se netýká pouze daňových práv a povinností, ale i na navazujících skutečnostech soukromého a veřejného práva, jako by zůstavitel byl i nadále účastníkem svých někdejších smluvních vztahů. Tato fikce je však striktně omezena pouze na účel správy daní, tj. na jejím základě nedochází k žádnému zásahu do jiných než daňových práv a povinností.

Další velkou změnou v dědickém právu je **změna v rozsahu povinnosti dědiců k úhradě dluhů zůstavitele**. Dle § 1701 a násl. NOZ dědic nově hradí dluhy zůstavitele v plném rozsahu, tedy bez ohledu na to, jaký majetek po zůstaviteli zdědil. Navíc, je-li dědiců více, hradí dluhy solidárně, tedy společně a nerozdílně. Jedinou možností, jak dědic může tuto svou povinnost omezit, je uplatnění výhrady soupisu pozůstalosti. Poté hradí dluhy zůstavitele jen do výše ceny nabytého dědictví. I nadále pro něj platí solidární hrazení dluhů s ostatními dědici, vždy však pouze do výše jeho dědického podílu. Výhrada soupisu učiněná jedním dědicem však nemá vliv na rozsah povinnosti ostatních dědiců; ti, pokud výhradu soupisu neuplatnili, hradí dluhy v plném rozsahu. Náklady na pořízení soupisu hradí ti dědicové, kterým je ku prospěchu⁹⁷.

Záměrem NOZ bylo posílení postavení věřitelů, kteří tak budou moci požadovat splnění celého dluhu po kterémkoli dědici. Spoludědicové mohou mezi sebou uplatnit právo předběžného i následného postihu.⁹⁸

NOZ uvádí i jiné důvody pro soupis pozůstalosti než na žádost dědice, dále stanoví podmínky, za kterých je výhrada soupisu neúčinná, případně možnost nahrazení soupisu pozůstalosti seznamem pozůstalostního majetku nebo společným prohlášením dědiců o majetku. To však již přesahuje téma této práce, proto se o tom blíže nezmiňuji.

Tuto konstrukci povinnosti dědiců ke hrazení dluhů zůstavitele převzal od roku 2014 také DŘ⁹⁹. Ve znění k 1. lednu 2014 sice tuto skutečnost výslovně neuváděl, nicméně se dovozovala ze znění NOZ. Změnou provedenou zákonem č. 267/2014 Sb.,

⁹⁷ § 1686 NOZ

⁹⁸ § 1708 a § 1876 NOZ a důvodová zpráva k NOZ

⁹⁹ změna DŘ provedená zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb.

kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, byl s účinností od 1. ledna 2015 v § 239a DŘ doplněn nový odst. 4, který výslovně zakotvil, že v případě více dědiců se jedná o společnou daňovou povinnost; daňové dluhy hradí společně a nerozdílně v rozsahu podle NOZ. Zároveň byla tato společná daňová povinnost dědiců za daňové dluhy zůstavitele vztažena i na daňové dluhy vzniklé v době mezi smrtí zůstavitele a dnem předcházejícím dni skončením řízení o pozůstalosti¹⁰⁰, tedy v době, kdy již podle NOZ vznikají dluhy jednotlivým dědicům (na které přešlo dědictví k okamžiku smrti zůstavitele).

S účinností od 1. ledna 2014 byl v DŘ nahrazen pojem „správce dědictví“ pojmem „**osoba spravující pozůstalost**“. Tato změna byla reakcí na NOZ, který rozšířil¹⁰¹ okruh osob, které mohou vykonávat správu pozůstalosti (nově např. vykonavatel závěti, správce pozůstalosti, dědic atd.). Termín „osoba spravující pozůstalost“ tak souhrnně označuje všechny tyto osoby¹⁰². V případě, že soud rozhodne o likvidaci pozůstalosti, je správou pozůstalosti pověřen soudem jmenovaný likvidační správce.¹⁰³ Likvidační správce sice *není osobou spravující pozůstalost*¹⁰⁴, ale dnem vyvěšení usnesení o nařízení likvidace pozůstalosti na úřední desce soudu na něj přechází správa pozůstalosti¹⁰⁵ a stává se účastníkem řízení (mj. i daňového řízení), které se týká majetku nebo pasiv likvidační podstaty, jehož účastníkem byl dosud zůstavitel nebo ten, kdo spravoval pozůstalost¹⁰⁶.

¹⁰⁰ důvodová zpráva k zákonu č. 267/2014 Sb.: *Režim občanského zákoníku, který se týká dluhů vzniklých za zůstavitelova života, je nutné s ohledem na právní fikci obsaženou v § 239a odst. 1 vztáhnout též na daňové dluhy, které vzniknou po smrti zůstavitele do skončení řízení o pozůstalosti. Ačkoli soukromoprávně jsou dluhy vzniklé po smrti zůstavitele individuálními dluhy konkrétních dědiců, tak z hlediska daňového práva jsou daňové dluhy stále přičítány zůstaviteli (pozůstalosti). Je třeba zdůraznit, že v případě předmětné společné daňové povinnosti se jedná o povinnost, která vznikla zůstaviteli (ať již za jeho skutečného života nebo za jeho fiktivního daňového života v období mezi jeho smrtí a skončením řízení o pozůstalosti).*

¹⁰¹ OZ svěřoval správu pouze „správci dědictví“ - viz § 480a a násl. OZ

¹⁰² viz též důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb.

¹⁰³ § 197, § 199 a § 203 ZŘS

¹⁰⁴ důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb.

¹⁰⁵ § 199 ZŘS

¹⁰⁶ § 229 odst. 1 ZŘS

Dle fikce DŘ zůstavitel daňově žije i po své smrti a to až do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti. Až do tohoto okamžiku se jedná o daňovou povinnost zůstavitele. Protože ji však zůstavitel již nemůže reálně plnit, je tu osoba, která ji plní místo něj, a tou je právě osoba spravující pozůstalost. DŘ pracuje s předpokladem, že tu v každém případě existuje nějaká osoba, která pozůstalost spravuje (ať už vykonavatel závěti, správce pozůstalosti, dědic atd.), a tato osoba je zároveň osobou spravující pozůstalost dle § 239b odst. 1 DŘ. Naproti tomu, jak bylo uvedeno v části Řízení o pozůstalosti, ZŘS připouští i situaci, kdy taková osoba není a pozůstalost nikdo nespravuje. Je otázkou, jak by se správce daně s touto situací vypořádal. Domnívám se, že by se jednalo o případ předvídaný v § 157 odst. 1 písm. c) ZŘS, kdy soud může i bez návrhu jmenovat správce pozůstalosti, je-li k tomu jiný vážný důvod. Stejně tak by soud postupoval i v případě, pokud by sice zůstavitel povolal správce pozůstalosti, ale jen ke správě části pozůstalosti¹⁰⁷; pokud by zbylá část pozůstalosti vyžadovala existenci osoby spravující pozůstalost podle DŘ, soud by pro její správu jmenoval správce.

Osoba spravující pozůstalost má stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt.¹⁰⁸ Daňovou povinnost zůstavitele plní vlastním jménem na účet pozůstalosti. Existuje-li více osob spravujících pozůstalost, plní daňovou povinnost solidárně.

Jak již bylo uvedeno, správce vykonává prostou správu majetku, pozůstalosti¹⁰⁹. Činí tedy vše, co je nutné k zachování majetku. Za určitých podmínek může z pozůstalosti i něco zcizit, pokud je to nutné mj. k zaplacení dluhů spojených s pozůstalostí¹¹⁰; to se týká rovněž daňových dluhů. K tomuto úkonu potřebuje souhlas dědiců nebo soudu projedávající řízení o pozůstalosti. Daňovou povinnost tak osoba spravující pozůstalost hradí z pozůstalosti, na rozdíl od postupu, který se uplatňoval do konce roku 2013, kdy daň hradil přímo potenciální dědic¹¹¹ (nebylo-li dědické řízení skončeno do 6 měsíců od smrti zůstavitele a nebyl-li ustanoven správce dědictví).

¹⁰⁷ § 157 odst. 2 ZŘS

¹⁰⁸ § 20 odst. 3 DŘ

¹⁰⁹ § 1678 odst. 1 a § 1400 a násl. NOZ

¹¹⁰ § 1408 odst. 1 NOZ

¹¹¹ § 239 odst. 3 DŘ ve znění k 31. prosince 2013

DŘ ukládá osobě spravující pozůstalost řadu povinností; o nich bude podrobně pojednáno v následující části. Kromě toho jsou osobě vykonávající správu pozůstalosti stanoveny povinnosti i dalšími zákony. Uvedeny budou hlavní povinnosti, které jsou společné všem osobám, které by jako osoby spravující pozůstalost mohly přicházet do úvahy (tj. vykonavatel závěti, správce pozůstalosti povoláný v závěti, dědic atd.).

NOZ ukládá osobě, která spravuje pozůstalost, tyto hlavní úkoly:

- poskytnout z pozůstalosti splátky na zaopatření osobám, které na ně mají právo,
- doručit odkazovníkům zprávu o odkazech, které jim připadly,
- po schválení soudem vyrovnat dospělé odkazy.

ZŘS ukládá některé další povinnosti¹¹²:

- se souhlasem soudu prodat majetek, který nelze uchovat bez nebezpečí škody nebo nepoměrných nákladů (souhlasu není třeba v případě hrozby rychlé zkázy nebo ztráty na hodnotě majetku),
- vyrozumět o smrti zůstavitele banku, pobočku zahraniční banky nebo spořitelny a úvěrní družstvo, u kterých měl zůstavitel účet,
- vyrozumět o smrti zůstavitele známé věřitele a dlužníky zůstavitele,
- případně provést ocenění pozůstalostního majetku (nevychází-li soud ze společného prohlášení dědiců nebo ze znaleckého posudku),
- po právní moci rozhodnutí o pozůstalosti oznámit známým věřitelům a dlužníkům zůstavitele, kdo nabyl pohledávku nebo dluh zůstavitele, a dále oznámit bance, pobočce zahraniční banky nebo spořitelnímu a úvěrnímu družstvu, kdo se stal majitelem zůstavitelova účtu.

Osoba, která spravuje pozůstalost, má i další povinnosti vyplývající např. z postavení zůstavitele jakožto zaměstnavatele, plátce pojistného na veřejné zdravotní pojištění nebo sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. Blíže o tom bude pojednáno v části Ostatní daně a souvislosti.

¹¹² § 160, § 181 odst. 1 a § 190 odst. 2 ZŘS. Ze znění nadpisu § 160 ZŘS „Některé povinnosti při správě pozůstalosti“ vyplývá, že se jedná o demonstrativní výčet.

Zastoupení

Dovolím si kratší úvahu týkající se zastoupení zůstavitele. Otázka zní, zda smrtí zůstavitele zaniká plná moc, kterou zůstavitel ještě za svého života udělil dle § 27 DŘ pro úkony, řízení nebo jiné postupy před správcem daně. Konkrétně, zda zaniká i plná moc udělená poradci. DŘ tuto situaci výslovně neřeší. Upravena je pouze situace opačná, kdy zemře poradce, a to jen ten případ, kdy byla poradci udělena plná moc pro zpracování daňového přiznání dle § 136 odst. 1 DŘ mající za následek prodloužení lhůty pro podání přiznání k dani z příjmů ze 3 na 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. DŘ navíc neříká, zda tato plná moc zaniká anebo trvá dál; uvádí pouze, že (pokud poradce zemře nebo zanikne v této šestiměsíční lhůtě) tato prodloužená lhůta zůstává zachována. Jediný případ zániku plné moci, který je v DŘ upraven, je situace, kdy si zmocnitel zvolí nového zmocněnce; dosavadní plná moc je vypovězena okamžikem uplatnění nové plné moci (ve stejném rozsahu, pro tutéž věc) u správce daně. Jiné situace DŘ neřeší.

Nabízí se dva odlišné pohledy na tuto situaci. Prvním by mohla být úvaha, že dle fikce založené v § 239a odst. 1 DŘ zůstavitel žije až do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti. A jak uvádí důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb., tato fikce se netýká pouze daňových práv a povinností, ale i navazujících skutečností soukromého a veřejného práva, jako by zůstavitel byl i nadále účastníkem svých někdejších smluvních vztahů. Z uvedeného by se tedy dalo dovodit, že plná moc nezaniká smrtí zůstavitele a je platná po celou dobu řízení o pozůstalosti až do jeho skončení. V rozsahu vymezeného zmocnění by tak poradce zastupoval osobu spravující pozůstalost, která plní daňovou povinnost zůstavitele. V případě plné moci pro zpracování daňového přiznání dle § 136 odst. 2 DŘ by to znamenalo prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání (za celé zdaňovací období, nikoli v případech § 239b odst. 4 a 5 DŘ viz dále). V odborné literatuře je možné najít názory, které by tuto úvahu mohly podpořit.¹¹³

Na druhou stranu, obecná úprava zmocnění je upravena v § 441 a násl. NOZ. Konkrétně v § 448 odst. 1 je uvedeno, že v případě smrti zmocnitele (nebo zmocněnce)

¹¹³ COUFOVÁ, Květoslava; COUF, Petr. Dědění a daně. *Ad Notam*. 2014, roč. 20, č. 2, s. 11-20. ISSN 1211-0558, s. 14.

zaniká zmocnění, ledaže bylo ujednáno něco jiného. Také tato varianta má v odborné literatuře svou podporu.¹¹⁴

Přikláním se ke druhému řešení. Tedy, že i přesto, že DŘ konstruuje fikci prodloužení života zůstavitele až do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti, tak je tato fikce vytvořena pro snadnější správu daní, ale nemá vliv na občanskoprávní institut zastoupení. Navíc v opačné situaci, kdy zemře poradce, DŘ uvádí, že je zachována prodloužená lhůta; pokud by DŘ předpokládal, že plná moc platí i nadále, nebylo by třeba výslovně uvádět, že prodloužená lhůta je zachována, protože by to platilo automaticky.

Z výše uvedeného se tedy domnívám, že plná moc, kterou zůstavitel udělil dle § 27 DŘ, např. poradci, smrtí zmocnitele (zůstavitele) zaniká (nebylo-li v plné moci výslovně ujednáno, že smrtí nezaniká).

V každém případě však úprava této problematiky nevyplývá z DŘ jednoznačně a ze své praxe daňového poradce mohu potvrdit, že ani správci daně nemají k této věci jednotný přístup. Řešením by mohlo být udělení plné moci přímo osobou spravující pozůstalost. V případě, že by byla udělena ve stejném anebo širším rozsahu než plná moc udělená zůstavitelem, došlo by tím zároveň k vypovězení plné moci zůstavitele (tedy za předpokladu, že by stále ještě platila). Myslím, že nic nebrání tomu, aby osoba spravující pozůstalost v rozsahu svých pravomocí tuto plnou moc udělila¹¹⁵.

V případě prokury¹¹⁶, jako zvláštního druhu smluvního zastoupení, je konstrukce v NOZ opačná než u plné moci. Pokud nebylo ujednáno něco jiného, tak smrtí podnikatele prokura nezaniká¹¹⁷. Pro účely správy daní by tak nemělo docházet k nejasnostem ohledně platnosti prokury.

¹¹⁴ např. LICHNOVSKÝ, Ondřej; ONDRÝSEK, Roman; NOVÁKOVÁ, Petra, a kol. *Daňový řád: komentář*. 3. vyd. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-604-3, s. 123.

MATYÁŠOVÁ, Lenka; GROSSOVÁ, Marie Emilie. *Daňový řád s komentářem a judikaturou*. 2. akt. a dopl. vyd. Praha: Nakladatelství Leges, s.r.o., 2015. ISBN 978-80-7502-081-9, s. 135, 143.

¹¹⁵ § 239b odst. 1, 239 a 20 odst. 3 DŘ

¹¹⁶ § 450 a násl. NOZ: Prokuru může udělit pouze podnikatel zapsaný v obchodním rejstříku. Prokuristou může být jen fyzická osoba. Prokurista je oprávněn ke všem jednáním, ke kterým dochází při provozu obchodního závodu, kromě zcizení nebo zatížení nemovité věci. K tomu je oprávněn pouze, pokud to bylo výslovně uvedeno.

¹¹⁷ § 456 NOZ

3.1. PLNĚNÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI ZŮSTAVITELE

Postupy a lhůty uvedené kapitole Daňové právo procesní vycházejí z právní úpravy obsažené v DŘ. Některé hmotněprávní daňové předpisy obsahují speciální úpravu, o které bude pojednáno v jednotlivých kapitolách.

K 1. lednu 2014 byl zrušen § 239 DŘ, který upravoval přechod daňové povinnosti (ponechán byl jen jeho první odstavec), a byl nahrazen novými §§ 239a až 239d DŘ.

Daňovou povinnost zůstavitele plní **osoba spravující pozůstalost**. Vykonává tedy práva a povinnosti zůstavitele vzniklá do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti.¹¹⁸ Pro přehlednost je možné celé toto období rozdělit na (1.) část zdaňovacího období do dne předcházejícího dni smrti zůstavitele a zdaňovací období ode dne smrti zůstavitele do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti (ať už bude ukončeno nabytím právní moci rozhodnutí o dědictví nebo jiným způsobem).¹¹⁹ Druhé období je možné dále rozdělit na dvě samostatná období, a to na (2.) část zdaňovacího období ode dne smrti zůstavitele do konce zdaňovacího období a dále všechna celá zdaňovací období v průběhu řízení o pozůstalosti a (3.) část zdaňovacího období do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti.

Osoba spravující pozůstalost plní daňovou povinnost zůstavitele vlastním jménem na účet pozůstalosti (na rozdíl od zástupce, který jedná jménem a na účet zastoupeného¹²⁰). Z jejího jednání by mělo být patrné, že úkony činí z titulu správy pozůstalosti a kterého zůstavitele se týká. Vzhledem k tomu, že jedná svým jménem, uvede při úkonu své identifikační údaje (jméno, příjmení, rodné číslo, případně DIČ) a připojí svůj podpis. Protože však jedná na účet pozůstalosti, uvede zároveň tuto skutečnost a také identifikační údaje zůstavitele.¹²¹ Např. v daňovém tvrzení uvede v záhlaví svoje identifikační údaje a na konci daňového tvrzení připojí svůj podpis. Aby bylo zřejmé, že jedná na účet pozůstalosti a nikoli na svůj účet, je na to částečně

¹¹⁸ § 239a odst. 2 a § 239b odst. 1 DŘ

¹¹⁹ k tomu viz důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb.: *Hovoří-li zákon o daňové povinnosti zůstavitele, vztahuje se dané ustanovení na daňové povinnosti vzniklé v obou uvedených časových periodách.*

¹²⁰ § 436 odst. 1 NOZ

¹²¹ viz též důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb.

pamatováno v tiskopisech, ve kterých slouží k tomuto jasnému označení speciální kódy typu daňového tvrzení a kódy podepisující osoby. Na druhou stranu však v tiskopisech není kolonka, do které by bylo možné uvést identifikační údaje zůstavitele. Dle mého názoru by tedy bylo vhodné správci daně tuto skutečnost sdělit jiným způsobem, např. k daňovému tvrzení připojit přílohu s uvedením identifikačních údajů zůstavitele.

V případě, že soud rozhodne o likvidaci pozůstalosti, je správou pozůstalosti pověřen soudem jmenovaný **likvidační správce**. Dnem vyvěšení usnesení o nařízení likvidace pozůstalosti na úřední desce soudu na něj přechází správa pozůstalosti a stává se účastníkem daňového řízení, které se týká majetku nebo pasiv likvidační podstaty, jehož účastníkem byl dosud zůstavitel nebo ten, kdo spravoval pozůstalost. Likvidační správce jedná svým jménem na účet pozůstalosti. Označuje se způsobem, ze kterého musí být zřejmé, že jedná jako likvidační správce a kterého zůstavitele se týká jím spravovaná likvidační podstata.¹²² V daňových tiskopisech opět najdeme speciální kódy typu daňového tvrzení a kódy podepisující osoby.

Po právní moci usnesení o nařízení likvidace pozůstalosti bude zastaveno mj. řízení, které se týká majetku patřícího do likvidační podstaty nebo pasiv likvidační podstaty a jehož účastníkem byl zůstavitel nebo ten, kdo spravoval pozůstalost. To se netýká přiznání nebo vymáhání zůstavitelových pohledávek nebo jiných práv, které náležejí do majetku likvidační podstaty a sporů nebo jiných právních věcí, jejichž rozhodnutí může vést k vyjasnění rozsahu majetku likvidační podstaty.¹²³ *Tyto podmínky jsou zřejmě splněny v případě pokračování správy daní, při které se (...) vytváří reálný obraz stavu aktiv a pasiv pozůstalosti.*¹²⁴

¹²² § 206 odst. 2 ZŘS

¹²³ § 198 odst. 2 ZŘS

¹²⁴ KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. Daňový řád: změny do 1.6.2018. 1. vyd. Ostrava: Anag, spol. s r.o., 2018. ISBN 978-80-7554-146-8, s. 243.

3.1.1. Část zdaňovacího období přede dnem smrti zůstavitele

místně příslušný správce daně

Místně příslušným správcem daně je i nadále ten, který byl příslušný ke správě této povinnosti v den smrti zůstavitele.¹²⁵ Nejčastěji se bude jednat o správce daně příslušného podle místa pobytu zůstavitele. Pokud je předmětem daně nemovitá věc, je příslušnost dána podle místa, kde se tato věc nachází.¹²⁶ Osoba spravující pozůstalost však může požádat správce daně o delegování místní příslušnosti na jiného věcně příslušného správce daně (§ 18 DŘ). Žádost podléhá správnímu poplatku 300 Kč.¹²⁷

oznámení o změně registračních údajů

Dle § 127 odst. 1 DŘ má daňový subjekt povinnost nahlásit správci daně změnu registračních údajů, a to do 15 dnů ode dne, kdy změna nastala. Netřeba hlásit údaje, jejichž změnu si může správce daně zjistit sám z přístupných rejstříků nebo evidencí; okruh těchto údajů správce daně zveřejní na své úřední desce a způsobem umožňujícím dálkový přístup¹²⁸. Správce daně má pro výkon své působnosti umožněn přístup do základního registru obyvatel¹²⁹, ze kterého mu mohou být poskytnuty mj. údaje o datu a místě úmrtí fyzické osoby¹³⁰. Jedná se tak o údaje, jejichž změnu si může správce daně sám zjistit. Na druhou stranu, dne 13. července 2015 byl na internetových stránkách Finanční správy zveřejněn aktuální seznam údajů, jejichž změnu si může správce daně zjistit sám¹³¹, ale údaj o smrti daňového subjektu mezi těmito údaji není uveden.

¹²⁵ § 239b odst. 3 DŘ

¹²⁶ § 13 odst. 1 písm. a), odst. 2 DŘ

¹²⁷ Položka č. 1 bod 1. písm. e) Přílohy k zákonu č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích

¹²⁸ § 56 odst. 2 DŘ

¹²⁹ § 3 písm. a) zákona č. 111/2009 Sb., o základních registrech

¹³⁰ § 18 odst. 1 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky

¹³¹ Seznam údajů, na které se nevztahuje oznamovací povinnost registrovaných subjektů (dle § 127 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů) [online]. [cit. 19. srpna 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-organy-financni-spravy/Seznam_udaju_logo_2015-07-10.pdf

Po smrti daňového subjektu má tak osoba spravující pozůstalost povinnost nahlásit změnu údajů zůstavitele, tedy skutečnost, že zemřel. Oznámení lze učinit pouze na **předepsaném tiskopise**¹³² Ministerstva financí. Kód podepisující osoby uvede „5a“ (osoba spravující pozůstalost). Pokud má osoba spravující pozůstalost (případně její zástupce) zpřístupněnou datovou schránku, anebo v případě zákonem uložené povinnosti mít účetní závěrku ověřenou auditorem, musí být podání učiněno pouze **datovou zprávou** s využitím dálkového přístupu a to v požadovaném formátu a struktuře¹³³. Požadavky na formát a strukturu datové zprávy byly zveřejněny v Pokynu GFŘ-D-24¹³⁴ (ve formátu XML a ve struktuře zveřejněné na internetových stránkách Daňového portálu v sekci „EPO podání“). Zároveň se na toto podání vztahuje výjimka zveřejněná na internetových stránkách Finanční správy dne 1. srpna 2017¹³⁵; proto v případě, kdy nebude dodržena elektronická forma podání, bude se na podání hledět jako na bezvadné¹³⁶, ale za nedodržení formy podání vznikne **pokuta** 2.000 Kč (případně až do 50.000 Kč). V případě neoznámení změny údajů může být uložena pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy, a to až do výše 500.000 Kč.¹³⁷

daňové tvrzení

Osoba spravující pozůstalost je povinna podat řádné daňové tvrzení za část zdaňovacího období od 1. dne zdaňovacího období do dne předcházejícího dni smrti zůstavitele. Toto tvrzení je povinna podat do 3 měsíců ode dne smrti zůstavitele.¹³⁸

¹³² tiskopis Ministerstva Financí MFin 5111 (Oznámení o změně registračních údajů)

¹³³ § 72 odst. 1 a 4 DŘ

¹³⁴ Pokyn GFŘ-D-24, kterým se stanovuje formát a struktura datové zprávy, č. j.: 156035/15/7100-40123-050030: *Podání musí být učiněna ve formátu XML a ve struktuře odpovídající příslušnému XSD schématu definovanému a zveřejněnému na adrese: http://adisepo.mfcr.cz/adisc/adis/idpr_pub/epo2_info/popis_struktury_seznam.faces.*

¹³⁵ Seznam podání, na něž se hledí jako na podání bez vady, jsou-li učiněna jinak než elektronicky, ačkoli měla být učiněna elektronicky (dle § 74 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů) [online]. [cit. 19. srpna 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-organy-financni-spravy/Seznam-podani-dle-74-odst-4-DR_2017-08-01.pdf

¹³⁶ § 74 odst. 4 DŘ

¹³⁷ § 247a odst. 1 písm. a), odst. 2 a 4 DŘ

¹³⁸ § 239b odst. 4 DŘ

Konkrétní postup uvedu na příkladu přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Pokud zůstavitel (osoba s příjmy podle § 7 ZDP) zemřel např. 6. února 2018, přiznání k dani z příjmů fyzických osob za část zdaňovacího období od 1. ledna 2018 do 5. února 2018 je povinnost podat do 7. května 2018.

Daňové tvrzení lze podat pouze na **předepsaném tiskopise** Ministerstva financí. V daňovém tvrzení uvede kód typu tvrzení „I“ (úmrtí - do 3 měsíců ode dne smrti zůstavitele), datum, kdy skutečnost nastala (datum úmrtí) a kód podepisující osoby „5a“ (osoba spravující pozůstalost). Za podmínek uvedených v § 72 odst. 4 DŘ je povinnost učinit podání daňového tvrzení elektronicky.

Stejně jako tomu bylo do konce roku 2013, tak i nyní platí pravidlo **sjednocení lhůt** a osoba spravující pozůstalost má povinnost ve stejné lhůtě do 3 měsíců ode dne smrti zůstavitele podat také řádné nebo dodatečné daňové tvrzení, pokud nebylo zatím podáno, a to za předcházející zdaňovací období, pokud původní lhůta pro jeho podání dosud neuplynula. Uplynutí původní lhůty se vztahuje k okamžiku konce lhůty dle § 245 DŘ, neboť jak také uvádí důvodová zpráva, je *speciální pravidlo upřednostněno před obecnou lhůtou, pokud tato poskytovala delší časový prostor pro podání řádného či dodatečného daňového tvrzení*.¹³⁹ Zákon uvádí, že se stejný postup uplatní také v případě řádného nebo dodatečného daňového tvrzení, pokud nebylo dosud podáno, u daní vyměřovaných na zdaňovací období a také u jednorázových daní.¹⁴⁰ Daní vyměřovanou na zdaňovací období je daň z nemovitých věcí. I přesto, že § 245 DŘ stanoví, že se tento postup uplatní také v případě daňového přiznání u daní vyměřovaných na zdaňovací období, tak v zákoně č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, nalezneme speciální postup upravený v § 13a odst. 3. Ustanovení § 245 DŘ se tak v tomto případě nepoužije, jak ostatně uvádí také důvodová zpráva: *u daně (...) z nemovitých věcí se tento režim neuplatní, neboť současně s účinností novely daňového řádu nabude účinnost novela zákona o dani z nemovitých věcí, která bude mít speciální úpravu*¹⁴¹.

¹³⁹ důvodová zpráva k DŘ

¹⁴⁰ § 245 DŘ

¹⁴¹ důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb.

Zákon nehovoří o datu splatnosti této daně, a to ani daně tvrzené dle § 239b odst. 4 ani dle § 245 DŘ. Uplatní se tedy obecný postup a daň je splatná v poslední den lhůty pro podání daňového tvrzení¹⁴².

Pokud zůstavitel s příjmy podle § 7 ZDP zemřel 6. února 2018, povinnost podat přiznání k dani z příjmů fyzických osob za část zdaňovacího období, která uplynula přede dnem jeho smrti, je do 7. května 2018. Zároveň lhůta pro podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2017 dosud neuplynula; dle § 136 odst. 1 DŘ se daňové přiznání podává do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období; posledním dnem lhůty je 2. duben 2018 (1. duben 2018 připadá na neděli); v případě prodloužení lhůty dle § 136 odst. 2 DŘ např. z důvodu povinného auditu, je posledním dnem lhůty 2. červenec 2018 (1. červenec připadá na neděli). Osoba spravující pozůstalost tak podá do 7. května 2018 jednak daňové přiznání za zdaňovací období od 1. ledna 2017 do 31. prosince 2017, jednak daňové přiznání za část zdaňovacího období od 1. ledna 2018 do 5. února 2018. Ve stejné lhůtě daně zaplatí.

Obdobně jako do konce roku 2013, po dobu řízení o pozůstalosti **neběží lhůta pro stanovení daně**¹⁴³. Změnou je však stavění **lhůty pro placení daně** ohledně daňové pohledávky zůstavitele, a to po celé období ode dne smrti zůstavitele až do dne skončení řízení o pozůstalosti.¹⁴⁴ Podnětem pro to byla skutečnost, že tato lhůta je prekluzivní, a mohlo tak u déle trvajících řízení o pozůstalosti anebo u starších nedoplatků docházet k jejich zániku.¹⁴⁵

V případě nedodržení lhůty pro podání daňového tvrzení dle § 239b odst. 4 resp. § 245 DŘ vzniká **pokuta za opožděné tvrzení daně** dle § 250 DŘ. Pokuta vzniká u zpoždění, které je delší než 5 pracovních dnů, v našem případě tedy vzniká od 16. května 2018 včetně (8. května 2018 je státní svátek a 12. a 13. května 2018 je víkend). Od 1. ledna 2014 je nově zakotvena¹⁴⁶ úprava výše pokuty v případě zpoždění do 30 dnů a současně absenci jiných prodlení při podávání daňových tvrzení.

¹⁴² § 135 odst. 3 DŘ; neuplatní se však § 141 odst. 8 DŘ pro splatnost daně tvrzené v dodatečném tvrzení, neboť lhůta pro podání dodatečného tvrzení dle § 245 DŘ je speciální vůči lhůtě v § 141 odst. 1 DŘ.

¹⁴³ § 148 odst. 4 písm. b) DŘ

¹⁴⁴ § 239a odst. 5 DŘ

¹⁴⁵ viz též důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb.

¹⁴⁶ zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb.

Lhůty dle § 239b odst. 4 resp. § 245 DŘ **není možné prodloužit**.¹⁴⁷ Jedná se o speciální úpravu k § 136 odst. 2 i § 36 odst. 4 DŘ.

Není ani možné požádat o **navrácení lhůty v předešlý stav**, neboť v případě lhůty pro podání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení DŘ toto neumožňuje¹⁴⁸.

V případě, že dojde ze strany správce daně k doměření daně, vzniká z této částky **penále** dle § 251 DŘ. Od 1. ledna 2015¹⁴⁹ je možné **požádat o prominutí penále** za podmínek stanovených v § 259a a § 259c DŘ. Žádost podléhá správnímu poplatku 1.000 Kč; pokud je penále, které je předmětem žádosti, do 3.000 Kč, není žádost předmětem poplatku.¹⁵⁰ Konkrétní podmínky, za kterých je možné penále prominout, jsou uvedeny v Pokynu GFŘ-D-21¹⁵¹.

Změna oproti roku 2013 nastala také v případě **úroku z prodlení**. Do konce roku 2013 nevznikal úrok z prodlení u nedoplatku, který vznikl „zůstaviteli“, tedy u nedoplatku, který vznikl do dne úmrtí zůstavitele; úrok nevznikal po dobu ode dne úmrtí do konce běhu lhůty pro podání řádného daňového tvrzení jeho dědicem. Od roku 2014 nevzniká úrok z prodlení u nedoplatku vzniklého „v důsledku porušení daňové povinnosti zůstavitele“¹⁵², tedy u nedoplatku vzniklého kdykoliv až do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti (neboť až do tohoto dne se jedná o daňovou povinnost zůstavitele). Úrok z prodlení nevzniká po dobu ode dne smrti do dne skončení řízení o pozůstalosti.¹⁵³

Vzhledem k tomu, že po dobu ode dne smrti do dne skončení řízení o pozůstalosti nevzniká úrok z prodlení, není ani důvod žádat o **posečkání** dle § 156 a § 157 DŘ.

¹⁴⁷ § 239b odst. 4 DŘ

¹⁴⁸ § 37 odst. 4 písm. c) DŘ

¹⁴⁹ zákon č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

¹⁵⁰ Položka č. 1 bod 1. písm. c) Přílohy k zákonu č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích

¹⁵¹ Pokyn GFŘ-D-21 k promíjení příslušenství daně [online]. [cit. 21. srpna 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_SPR_cj_4260_15_7100-40123_Pokyn_GFR-D-21_k_promijeni_prisl_dane.pdf

¹⁵² § 253 odst. 2 DŘ

¹⁵³ viz též důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb.: *Je tak reagováno na skutečnost, že teprve po skončení řízení o pozůstalosti je jednoznačně dáno, kdo a v jakém rozsahu má hradit dluhy zůstavitele.*

Pro daňové povinnosti zůstavitele, které měl ještě za svého skutečného (občanskoprávního) života, rovněž platí **stavění lhůty pro stanovení daně** a stejně tak **stavění lhůty pro placení daně** (§ 239a odst. 5 DŘ hovoří o „daňové povinnosti zůstavitele“, týká se to tedy i období přede dnem smrti zůstavitele).

V případě, že dojde ze strany správce daně k doměření daně, vzniká z této částky **penále** dle § 251 DŘ s možností od 1. ledna 2015 **požádat o jeho prominutí** za podmínek stanovených v § 259a a § 259c DŘ.

Úrok z prodlení nevzniká po dobu ode dne smrti zůstavitele do dne skončení řízení o pozůstalosti (§ 253 odst. 2 DŘ).

Nové podmínky platí pro **úrok z posečkané částky**, který nevzniká po dobu, kdy není povinnost platit úrok z prodlení z jiného důvodu než je povolení posečkání.¹⁵⁴ Tímto důvodem je právě situace upravená v § 253 odst. 2 DŘ. Pokud tedy bylo zůstaviteli ještě za jeho skutečného života povoleno posečkání a na místo úroku z prodlení mu vznikl úrok z posečkané částky, po dobu ode dne jeho smrti do dne skončení řízení o pozůstalosti úrok z posečkané částky nevzniká.

3.1.2. Zdaňovací období v průběhu řízení o pozůstalosti

V případě, že řízení o pozůstalosti nebude skončeno do konce zdaňovacího období, ve kterém zůstavitel zemřel, potom má osoba spravující pozůstalost povinnost podávat řádná daňová tvrzení ve standardních lhůtách dle § 136 a 137 DŘ. Kromě řádných daňových tvrzení může podat také dodatečná daňová tvrzení za zdaňovací období, která uplynula do smrti zůstavitele.¹⁵⁵

Situaci opět ukážu na příkladu daně z příjmů fyzických osob. Pokud zůstavitel s příjmy dle § 7 ZDP zemřel dne 6. února 2018 a do 31. prosince 2018 nebude ukončeno řízení o pozůstalosti, podá osoba spravující pozůstalost přiznání k dani z příjmů fyzických osob za část zdaňovacího období od 6. února 2018 do 31. prosince 2018 v běžné lhůtě do 1. dubna 2019 (§ 136 odst. 1 DŘ). Ve stejné lhůtě je splatná také daň.¹⁵⁶

¹⁵⁴ § 157 odst. 6 DŘ

¹⁵⁵ důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb.

¹⁵⁶ § 135 odst. 3 DŘ

Daňové tvrzení lze podat pouze na předepsaném tiskopise Ministerstva financí. V daňovém tvrzení zůstane kód typu tvrzení nevyplněn, stejně tak datum, kdy skutečnost nastala. Kód podepisující osoby bude „5a“ (osoba spravující pozůstalost). Za podmínek uvedených v § 72 odst. 4 DŘ je povinnost učinit podání daňového tvrzení elektronicky.

V případě nedodržení lhůty pro podání daňového tvrzení vzniká **pokuta za opožděné tvrzení daně** za stejných podmínek jako u daňového tvrzení dle § 239b odst. 4 DŘ.

Pro toto daňové tvrzení nestanoví DŘ žádné zvláštní podmínky, platí tedy možnost **prodloužení lhůty pro podání** daňového tvrzení (kromě případů v § 136 odst. 4 a § 137 odst. 3 DŘ). V případě daňového přiznání je možné prodloužení zajistit buď tím, že osoba spravující pozůstalost udělí plnou moc poradci pro zpracování daňového přiznání, anebo v případě zákonem uložené povinnosti mít účetní závěrku ověřenou auditorem.¹⁵⁷ Daňové přiznání se pak podává do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Toto prodloužení je možné využít jen pro přiznání k dani z příjmů fyzických a právnických osob.¹⁵⁸ Dále je možno požádat správce daně o prodloužení lhůty pro podání řádného daňového tvrzení ze závažného důvodu až o 3 měsíce, resp. v odůvodněných případech až na 10 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, pokud předmět daně tvořily příjmy, které byly předmětem daně v zahraničí.¹⁵⁹ Žádost musí být podána před uplynutím lhůty a podléhá správnímu poplatku 300 Kč.¹⁶⁰

Pro **penále** z částky doměřené daně, možnosti jeho **prominutí**, pro **úrok z prodlení** a **posečkání** platí stejný postup jako u daňového tvrzení dle § 239b odst. 4 DŘ.

Pokud nebude řízení o pozůstalosti skončeno ani do konce následujícího zdaňovacího období, podá osoba spravující pozůstalost řádné **daňové tvrzení za celé zdaňovací období**, tedy v případě přiznání k dani z příjmů fyzických osob za období

¹⁵⁷ § 136 odst. 1 a 2 DŘ

¹⁵⁸ § 136 odst. 1 DŘ hovoří pouze o „daňovém přiznání“, nikoli o nadřazeném pojmu „daňovém tvrzení“; navíc podmínku zde uvedenou „daňové přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců“ splňují pouze daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob.

¹⁵⁹ § 36 odst. 1 a 4 DŘ

¹⁶⁰ Položka č. 1 bod 1. písm. b) Přílohy k zákonu č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích

od 1. ledna 2019 do 31. prosince 2019, a to do 1. dubna 2020. Daňové tvrzení se podává na předepsaném tiskopise Ministerstva financí a za podmínek uvedených v § 72 odst. 4 DŘ je povinnost podat jej elektronicky.

likvidační správce

V případě, že soud rozhodne o likvidaci pozůstalosti, je správou pozůstalosti pověřen soudem jmenovaný **likvidační správce**. Ten je povinen podat řádné daňové tvrzení za část zdaňovacího období, která uplynula přede dnem předložení zprávy o zpeněžování majetku likvidační podstaty nebo jeho části soudu. Tvrzenou daň zahrne do této zprávy.¹⁶¹ Daňové tvrzení je povinen podat do 15 dnů ode dne předložení zprávy.¹⁶² V daňovém tvrzení uvede kód typu tvrzení „O“ (do 15 dnů ode dne předložení řádné zprávy o zpeněžování majetku likvidační podstaty nebo jeho části soudu).

Ve stejné lhůtě (do 15 dnů ode dne předložení zprávy) je povinen podat dle § 245 DŘ také řádné nebo dodatečné daňové tvrzení, pokud nebylo zatím podáno, a to za předcházející zdaňovací období, pokud původní lhůta pro jeho podání dosud neuplynula.

dědictví připadá státu

V případě, že nedědí žádný dědic, **připadá dědictví státu** a na stát se hledí, jako by byl zákonný dědic.¹⁶³ Jedná se o rozdílnou koncepci oproti OZ, dle kterého v případě odúmrti nebyl stát v postavení dědice. Navíc vůči jiným osobám má stát stejné postavení jako dědic, kterému svědčí výhrada soupisu, hradí tedy dluhy zůstavitele pouze do výše ceny nabytého dědictví.¹⁶⁴

Případne-li dědictví státu, daňovou povinnost zůstavitele vypořádá správce daně¹⁶⁵. *Jménem státu jako dědice bude jednat příslušná organizační složka (§ 11*

¹⁶¹ § 272 odst. 2 ZŘS

¹⁶² § 239c DŘ

¹⁶³ § 1634 odst. 2 NOZ

¹⁶⁴ § 1706 NOZ

¹⁶⁵ § 239d DŘ

*zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů).*¹⁶⁶

3.1.3. Část zdaňovacího období do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti

Poslední daňové tvrzení, které je povinna podat osoba spravující pozůstalost, je za část zdaňovacího období, která uplynula do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti. Tvrzení je povinna podat do 30 dnů ode dne skončení řízení o pozůstalosti.¹⁶⁷

V případě, že bylo řízení o pozůstalosti skončeno právní mocí rozhodnutí o dědictví, je již k tomuto okamžiku známa konkrétní osoba dědice resp. dědiců a k tomuto okamžiku na dědice také přechází daňová povinnost zůstavitele a dědicové tím získávají postavení daňového subjektu namísto zůstavitele.¹⁶⁸ Přesto ještě 30 dnů po skončení řízení o pozůstalosti plní daňovou povinnost zůstavitele osoba spravující pozůstalost. Důvodem je zachování kontinuity plnění daňové povinnosti zůstavitele, která trvá do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti. Jak též uvádí důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb., *ustanovení odstavce 5 (§ 239b DŘ) je tedy speciálním pravidlem vůči ustanovení § 239a odst. 3.* Na osobu spravující pozůstalost se vztahují také další povinnosti týkající se tohoto daňového tvrzení, *např. odstranění vad podání. Povinnost, ale i právo podat dodatečné daňové tvrzení však přechází na dědice.*¹⁶⁹

Daňové tvrzení lze podat pouze na **předepsaném tiskopise** Ministerstva financí. V daňovém tvrzení uvede kód typu tvrzení „N“ (do 30 dnů ode dne skončení řízení o pozůstalosti), datum, kdy skutečnost nastala (skončení řízení o pozůstalosti) a kód podepisující osoby „5a“ (osoba spravující pozůstalost). Za podmínek uvedených v § 72 odst. 4 DŘ je povinnost učinit podání daňového tvrzení elektronicky.

¹⁶⁶ Pokyn GFR č. D - 18 k ručení v daňovém řízení [online]. [cit. 19. srpna 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR-D-18.pdf

¹⁶⁷ § 239b odst. 5 DŘ

¹⁶⁸ § 239a odst. 3 DŘ

¹⁶⁹ důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb.

Ve stejné lhůtě do 30 dnů ode dne skončení řízení o pozůstalosti má osoba spravující pozůstalost dle § 245 DŘ povinnost podat také řádné nebo dodatečné daňové tvrzení, pokud nebylo zatím podáno, a to za předcházející zdaňovací období, pokud původní lhůta pro jeho podání dosud neuplynula.

Zákon nehovoří o datu splatnosti této daně, a to ani daně tvrzené dle § 239b odst. 5 ani dle § 245 DŘ. Uplatní se tedy obecný postup a daň je splatná v poslední den lhůty pro podání daňového tvrzení¹⁷⁰.

Pro příklad opět uvedu zůstavitele s příjmy dle § 7 ZDP. Pokud bude řízení o pozůstalosti skončeno např. 21. ledna 2019, pak osoba spravující pozůstalost podá přiznání k dani z příjmů fyzických osob za část zdaňovacího období od 1. ledna 2019 do 20. ledna 2019, a to do 20. února 2019. Ve stejné lhůtě podá také daňové přiznání za zdaňovací období roku 2018 v případě, že jej dosud nepodala.

V případě nedodržení lhůty pro podání daňového tvrzení vzniká **pokuta za opožděné tvrzení daně** za stejných podmínek jako u daňového tvrzení dle § 239b odst. 4 DŘ.

Pro toto daňové tvrzení nestanoví DŘ, že by nebylo možné **prodloužit lhůtu pro jeho podání** (kromě případů v § 136 odst. 4 a § 137 odst. 3 DŘ). Vzhledem k tomu, že § 239b odst. 5 DŘ stanoví speciální lhůtu pro jeho podání, neuplatní se tedy lhůta podle § 136 odst. 1 DŘ a není tedy možné prodloužit lhůtu pro podání daňového přiznání udělením plné moci poradci pro zpracování daňového přiznání, anebo v případě zákonem uložené povinnosti mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Domnívám se však, že je možné požádat správce daně o prodloužení lhůty pro podání řádného daňového tvrzení dle § 36 odst. 1 a 4 DŘ, tedy ze závažného důvodu, a to až o 3 měsíce, resp. v odůvodněných případech až na 10 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, pokud předmět daně tvořily příjmy, které byly předmětem daně v zahraničí. Žádost musí být podána před uplynutím lhůty a podléhá správnímu poplatku 300 Kč.¹⁷¹

¹⁷⁰ § 135 odst. 3 DŘ; neuplatní se však § 141 odst. 8 pro splatnost daně tvrzené v dodatečném tvrzení, neboť lhůta pro podání dodatečného tvrzení dle § 245 je speciální vůči lhůtě v § 141 odst. 1 DŘ.

¹⁷¹ Položka č. 1 bod 1. písm. b) Přílohy k zákonu č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích

Pro **penále** z částky doměřené daně, možnosti jeho **prominutí**, pro **úrok z prodlení** a **posečkání** platí stejný postup jako u daňového tvrzení dle § 239b odst. 4 DŘ.

3.2. PO SKONČENÍ ŘÍZENÍ O POZŮSTALOSTI

Po skončení řízení o pozůstalosti podá osoba spravující pozůstalost **žádost o zrušení registrace**¹⁷² na předepsaném tiskopise¹⁷³ Ministerstva financí. Stejně jako v případě oznámení o změně registračních údajů platí, že není třeba hlásit údaje, jejichž změnu si může správce daně zjistit sám z přístupných rejstříků nebo evidencí; okruh těchto údajů správce daně zveřejní na své úřední desce a způsobem umožňujícím dálkový přístup. V aktuálním seznamu údajů¹⁷⁴ však není uveden údaj o tom, že bylo ukončení řízení o pozůstalosti. Za podmínek uvedených v § 72 odst. 4 DŘ je povinnost učinit podání elektronicky (§ 127 odst. 1 a 2 DŘ v návaznosti na § 72 odst. 1 a 4 DŘ). Na toto podání se rovněž vztahuje výjimka¹⁷⁵, a proto v případě, kdy nebude dodržena elektronická forma podání, bude se na podání hledět jako na bezvadné¹⁷⁶, ale za nedodržení formy podání vznikne **pokuta** 2.000 Kč (případně až do 50.000 Kč). V případě neoznámení změny údajů může být uložena pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy, a to až do výše 500.000 Kč.¹⁷⁷

Jak již bylo řečeno, v případě, že bylo řízení o pozůstalosti skončeno právní mocí rozhodnutí o dědictví, přechází k tomuto okamžiku daňová povinnost zůstavitele na jeho dědice. Dědic získává postavení daňového subjektu namísto zůstavitele. Pokud

¹⁷² § 127 odst. 1 DŘ

¹⁷³ tiskopis Ministerstva financí MFin 5129 (Žádost o zrušení registrace)

¹⁷⁴ Seznam údajů, na které se nevztahuje oznamovací povinnost registrovaných subjektů (dle § 127 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů) [online]. [cit. 19. srpna 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-organy-financni-spravy/Seznam_udaju_logo_2015-07-10.pdf

¹⁷⁵ Seznam podání, na něž se hledí jako na podání bez vady, jsou-li učiněna jinak než elektronicky, ačkoli měla být učiněna elektronicky (dle § 74 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů) [online]. [cit. 19. srpna 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-organy-financni-spravy/Seznam-podani-dle-74-odst-4-DR_2017-08-01.pdf

¹⁷⁶ § 74 odst. 4 DŘ

¹⁷⁷ § 247a odst. 1 písm. a), odst. 2 a 4 DŘ

je dědiců více, přechází na ně **společná daňová povinnost**¹⁷⁸. Daňové dluhy hradí společně a nerozdílně v rozsahu podle NOZ, tedy v plném rozsahu (pokud neuplatnili výhradu soupisu pozůstalosti), bez ohledu na to, jaký majetek po zůstaviteli ten který dědic zdědil. Tato společná daňová povinnost dědiců za daňové dluhy zůstavitele je vztažena i na daňové dluhy vzniklé v době mezi smrtí zůstavitele a dnem předcházejícím dni skončením řízení o pozůstalosti, tedy v době, kdy již podle NOZ vznikají dluhy jednotlivým dědicům (na které přešlo dědictví k okamžiku smrti zůstavitele). Důvodem pro toto řešení je *zachování celistvosti daňové povinnosti zůstavitele, (...) neboť se jedná o množinu daňových povinností, které jsou sice hmotněprávně odděleny, avšak procesněprávně je třeba je spravovat společně*¹⁷⁹.

Je-li dědiců více, mají tedy „společnou daňovou povinnost“. Pokud vzniká více daňovým subjektům společná daňová povinnost, mají povinnost si zvolit **společného zmocněnce**. V opačném případě jim společného zmocněnce ustanoví správce daně.¹⁸⁰ Společný zmocněnec jedná pouze ve věci společné daňové povinnosti, tedy daňové povinnosti zůstavitele vzniklé do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti. Nejedná tedy ve věci daňové povinnosti vzniklé ode dne skončení řízení o pozůstalosti, neboť ta již vznikla jednotlivým dědicům.

V případě, že dědic (dědicové) pokračuje v činnosti po zůstaviteli, jedná už svým jménem a na svůj účet. V záhlaví daňového tvrzení tedy uvádí svoje identifikační údaje a připojuje svůj podpis. Kód typu daňového tvrzení zůstane nevyplněn, stejně tak datum, kdy skutečnost nastala. Vzhledem k tomu, že však *nedochází ke sloučení osobního daňového účtu zůstavitele a osobního daňového účtu dědice*¹⁸¹, bude dědic stále uvádět také identifikační údaje zůstavitele. V daňových tvrzeních k tomu opět slouží speciální kód podepisující osoby, v tomto případě „6a“ (dědic po skončení řízení o pozůstalosti). Speciální kolonka pro identifikační údaje zůstavitele však opět chybí, proto je třeba oznámit to např. formou přílohy k daňovému tvrzení. Za podmínek uvedených v § 72 odst. 4 DŘ je povinnost učinit podání daňového tvrzení elektronicky.

¹⁷⁸ § 239a odst. 4 DŘ

¹⁷⁹ důvodová zpráva zákonu č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

¹⁸⁰ § 30 odst. 1 DŘ

¹⁸¹ důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb. a § 149 a násl. DŘ

Pro **daňové tvrzení** za část zdaňovacího období ode dne skončení řízení o pozůstalosti do konce zdaňovacího období není v DŘ stanovena žádná speciální úprava. Použije se tedy obecná úprava a dědic podává daňové tvrzení za celé zdaňovací období ve standardní lhůtě dle § 136 a 137 DŘ. A to včetně možnosti **prodloužení lhůty** pro jeho podání dle § 36 případně § 136 odst. 2 DŘ (kromě případů v § 136 odst. 4 a § 137 odst. 3 DŘ).

V případě nedodržení lhůty pro jeho podání vzniká **pokuta za opožděné tvrzení daně** dle § 250 DŘ, pokud je zpoždění delší než 5 pracovních dnů, s úpravou výše pokuty v případě zpoždění do 30 dnů a současně absenci jiných prodlení při podávání daňových tvrzení.

V případě, že dojde ze strany správce daně k doměření daně, vzniká z této částky **penále** dle § 251 DŘ s možností od 1. ledna 2015 **požádat o jeho prominutí** za podmínek stanovených v § 259a a § 259c DŘ.

V případě pozdní úhrady daně **vzniká úrok z prodlení**, a to počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti daně.¹⁸²

Od 1. ledna 2015¹⁸³ může správce daně na žádost dědice **prominout úrok z prodlení** za podmínek stanovených zákonem.¹⁸⁴ Žádost podléhá správnímu poplatku 1.000 Kč; pokud je výše úroku z prodlení (který je předmětem žádosti) do 3.000 Kč, není žádost předmětem poplatku.¹⁸⁵ Konkrétní podmínky, za kterých je možné úrok z prodlení prominout, jsou uvedeny v Pokynu GFR-D-21.

Dědic však může požádat správce daně o **posečkání**¹⁸⁶, tedy posečkání úhrady daně případně o rozložení úhrady daně na splátky, a to z důvodů vyjmenovaných v zákoně. Žádost podléhá správnímu poplatku 400 Kč.¹⁸⁷ V případě povolení posečkání nevzniká úrok z prodlení, ale pouze **úrok z posečkané částky**, který je nižší.¹⁸⁸ Do

¹⁸² § 252 a § 253 DŘ

¹⁸³ zákon č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

¹⁸⁴ § 259b a § 259c DŘ

¹⁸⁵ Položka č. 1 bod 1. písm. c) Přílohy k zákonu č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích

¹⁸⁶ § 156 a § 157 DŘ

¹⁸⁷ Položka č. 1 bod 1. písm. d) Přílohy k zákonu č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích

¹⁸⁸ § 252 odst. 2 a § 157 odst. 2 DŘ: úrok z prodlení ve výši repo sazby stanovené ČNB zvýšené o 14 procentních bodů, kdežto úrok z posečkané částky ve výši repo sazby stanovené ČNB zvýšené jen o 7 procentních bodů

konce roku 2014 mohl správce daně dle § 157 odst. 7 DŘ z moci úřední **upustit od předepsání úroku z posečkání**, pokud by ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládaly tvrdost uplatněného úroku. K 1. lednu 2015 byl novelizován DŘ zákonem č. 267/2014 Sb.¹⁸⁹, který zrušil odst. 7 v § 157 DŘ a v nových §§ 259b a 259c DŘ zakotvil možnost daňového subjektu požádat o **prominutí úroku z posečkání**. Požádat je možné za obdobných podmínek jako v případě úroku z prodlení.

Ohledně daňové pohledávky zůstavitele pokračuje ode dne skončení řízení o pozůstalosti běh **lhůty pro stanovení daně** a stejně tak běh **lhůty pro placení daně**.

Ode dne skončení řízení o pozůstalosti opět vzniká případný **úrok z prodlení** u nedoplatku vzniklého v důsledku porušení daňové povinnosti zůstavitele a také případný **úrok z posečkané částky**.

Místně příslušným správcem daně je i nadále ten, který byl příslušný ke správě této povinnosti v den předcházející dni skončení řízení o pozůstalosti. Pokud tedy osoba spravující pozůstalost nevyužila možnosti podat žádost o delegování místní příslušnosti na jiného správce daně, případně této žádosti nebylo vyhověno, zůstává místně příslušným ten správce daně, který byl příslušný v den smrti zůstavitele.¹⁹⁰ Nejčastěji se bude jednat o správce daně příslušného podle místa pobytu zůstavitele. Pokud je předmětem daně nemovitá věc, je příslušnost dána podle místa, kde se tato věc nachází. Dědicové mohou požádat správce daně o delegování místní příslušnosti na jiného věcně příslušného správce daně (§ 18 DŘ). Žádost podléhá správnímu poplatku 300 Kč.

Po právní moci rozhodnutí o pozůstalosti vyrozumí soud příslušné orgány vedoucí veřejné seznamy nebo veřejné rejstříky o tom, kdo se stal vlastníkem věcí a práv z pozůstalosti (např. katastr nemovitostí, obchodní rejstřík). Osoba, která spravovala pozůstalost, oznámí známým věřitelům a dlužníkům zůstavitele, kdo podle

¹⁸⁹ zákon č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

¹⁹⁰ § 239b odst. 3 a § 239a odst. 4 DŘ

rozhodnutí o pozůstalosti nabyt pohledávku nebo dluh zůstavitele, a bance, pobočce zahraniční banky nebo spořitelnímu a úvěrnímu družstvu, kdo se stal majitelem zůstavitelova účtu.¹⁹¹

¹⁹¹ § 190 ZŘS

4. DAŇ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB

Obecnou úpravu přechodu daňové povinnosti u fyzických osob upravuje DŘ. Některé hmotněprávní předpisy pak obsahují úpravu speciální. Jedním z těchto předpisů je zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Přiznání k dani z příjmů fyzických osob bude také asi nejčastější případ daňového tvrzení, se kterým se setká osoba spravující pozůstalost při plnění zůstavitelovy daňové povinnosti.

Do **31. prosince 2013** se okamžik přechodu daňové povinnosti zůstavitele shodoval s obecnou úpravou v OZ. Zůstavitel tak k okamžiku své smrti ukončil podnikatelskou nebo jinou samostatně výdělečnou činnost nebo pronájem a v daňovém přiznání, které se podávalo do 6 měsíců po jeho úmrtí, se upravil základ daně podle § 23 odst. 8 písm. b) ZDP. Obdobným způsobem se postupuje rovněž od 1. ledna 2014, ovšem až při skončení řízení o pozůstalosti.

4.1. PLNĚNÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI ZŮSTAVITELE

V obecné rovině se vychází z DŘ, proto se uplatní § 239b odst. 4 a 5 DŘ a období je opět možné rozdělit na období:

1. do dne předcházejícího dni smrti zůstavitele
2. ode dne smrti zůstavitele do 31. prosince roku, který předchází roku, kdy bylo skončeno řízení o pozůstalosti
3. od 1. ledna roku, kdy bylo skončeno řízení o pozůstalosti, do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti

4.1.1. Část zdaňovacího období přede dnem smrti zůstavitele

přiznání k dani z příjmů fyzických osob

Osoba spravující pozůstalost podá dle § 239b odst. 4 DŘ daňové přiznání za část zdaňovacího období, která uplynula přede dnem smrti zůstavitele. Daňové přiznání podá do 3 měsíců ode dne smrti zůstavitele.

Odpisy hmotného majetku není možné uplatnit, a to ani v poloviční výši, neboť nejsou splněny podmínky ani v § 26 odst. 6 ZDP (majetek není evidován ke konci zdaňovacího období), ani v § 26 odst. 7 ZDP (majetek nebyl v průběhu zdaňovacího období vyřazen ani převeden, ani nedošlo k ukončení činnosti apod.). Odpisy hmotného majetku dle § 30 odst. 4 až 8 ZDP a dle § 30b odst. 1 a 2 ZDP a odpisy nehmotného majetku dle § 32a odst. 4 a 5 ZDP lze uplatnit v poměrné výši připadající na počet dnů nebo měsíců části zdaňovacího období podle zvoleného způsobu stanovení přesnosti odpisů.

Osoba spravující pozůstalost může v daňovém přiznání využít možnosti rozdělení příjmů a výdajů ze samostatné činnosti **na spolupracující osoby**.¹⁹²

V daňovém přiznání uplatní za zákonem stanovených podmínek **nezdánitelné části základu daně**¹⁹³:

- hodnotu bezúplatných plnění
- částku, která se rovná úrokům zaplaceným ve zdaňovacím období z úvěru ze stavebního spoření a úrokům z hypotečního úvěru na bytové potřeby
 - v případě bytových potřeb uvedených v písm. a), b), c)¹⁹⁴ však není možné základ daně snížit, protože je výslovně uvedena mj. podmínka, že účastník smlouvy (zůstavitel) po celé zdaňovací období předmět bytové potřeby vlastnil; to však v případě smrti poplatníka nebude splněno, neboť vlastnictví přechází dle NOZ k okamžiku smrti zůstavitele
 - u bytových potřeb v písm. d) až g)¹⁹⁵ bude možné základ daně snížit, pokud zůstavitel a zejména jiná osoba (druhý z manželů, potomek, rodič, prarodič) užívali předmět bytové potřeby k vlastnímu trvalému bydlení (u písm. e) nutno splnit po celé zdaňovací období)

¹⁹² dle § 13 odst. 4 písm. d) ZDP

¹⁹³ § 15 ZDP

¹⁹⁴ § 15 odst. 3 a 4 ZDP

¹⁹⁵ § 15 odst. 3 a 4 ZDP

- příspěvek na penzijní připojištění se státním příspěvkem, na pojištění nebo na doplňkové penzijní spoření; pokud nevznikl nárok na odbytné, neuplatní se povinnost dodanění uplatněných částek¹⁹⁶ podle § 10 ZDP
- pojistné na soukromé životní pojištění; v případě smrti poplatníka se neuplatní povinnost dodanění uplatněných částek podle § 10 ZDP ani podle § 6 z důvodu předčasného ukončení smlouvy¹⁹⁷
- odborové členské příspěvky
- úhrady za zkoušky.

V daňovém přiznání dále uplatní za zákonem stanovených podmínek **položky odčitatelné od základu daně**¹⁹⁸:

- daňovou ztrátu
- odpočet na podporu výzkumu a vývoje
- odpočet na podporu odborného vzdělávání.

Pokud je součet příjmů ze závislé činnosti (§ 6 ZDP) a dílčí základ daně ze samostatné činnosti (§ 7 ZDP) v příslušném zdaňovacím období vyšší než 48násobek průměrné mzdy, je potřeba vypočtenou daň zvýšit o tzv. **solidární zvýšení daně**, které činí 7 % z převyšující částky.¹⁹⁹ Pro rok 2018 se jedná o částku 1.438.992 Kč.²⁰⁰ ZDP hovoří o součtu příjmů a dílčího základu daně „v příslušném zdaňovacím období“; tím může být u fyzické osoby pouze kalendářní rok²⁰¹. ZDP tedy neupravuje situaci, kdy se podává daňové přiznání za část zdaňovacího období. Domnívám se tedy, že solidární zvýšení daně bude počítáno nikoli v daňovém přiznání za část zdaňovacího období, která uplynula přede dnem smrti zůstavitele, ale až v daňovém přiznání k 31. prosinci daného roku s tím, že pro účely solidárního zvýšení daně se příjmy dle

¹⁹⁶ § 15 odst. 5 ZDP

¹⁹⁷ § 15 odst. 6 a § 6 odst. 9 písm. p) bod 3. ZDP

¹⁹⁸ §§ 34 až 34h ZDP

¹⁹⁹ § 16a ZDP

²⁰⁰ nařízení vlády č. 343/2017 Sb., o výši všeobecného vyměřovacího základu za rok 2016, přepočítacího koeficientu pro úpravu všeobecného vyměřovacího základu za rok 2016, redukčních hranic pro stanovení výpočtového základu pro rok 2018 a základní výměry důchodu stanovené pro rok 2018 a o zvýšení důchodů v roce 2018

²⁰¹ § 16b ZDP

§ 6 a dílčí základ daně dle § 7 sečtou za obě části zdaňovacího období, tedy od 1. ledna do dne předcházejícího dni smrti zůstavitele a ode dne smrti do 31. prosince. V této souvislosti stojí za zmínku, že v současné době je v legislativním procesu návrh zákona, který mj. ruší solidární zvýšení daně (plánovaná účinnost 1. ledna následujícího roku po vydání ve sbírce zákonů).²⁰²

Poplatník s příjmy ze samostatné činnosti a s příjmy z nájmu má možnost uplatnit **výdaje procentem z příjmů**, pokud je neuplatní v prokázané výši.²⁰³ ZDP zároveň stanoví maximální částky těchto procentních výdajů. Domnívám se, že stejně jako v případě solidárního zvýšení daně, se i v případě procentních výdajů provádí posouzení a výpočet za celé zdaňovací období. Pro účely zjištění maximálních částek výdajů se tak v daňovém přiznání k 31. prosinci daného roku sečtou příjmy za obě části zdaňovacího období, tedy od 1. ledna do dne předcházejícího dni smrti zůstavitele a ode dne smrti do 31. prosince a výdaje se uplatní pouze do zákonného limitu.

Z vypočtené daně může za zákonem stanovených podmínek dále uplatnit **slevu na dani a daňové zvýhodnění na děti**²⁰⁴:

- na zaměstnance se zdravotním postižením - slevu je možné uplatnit v poměrné výši²⁰⁵
- při poskytnutí příslibu investiční pobídky - tuto slevu je možné uplatnit po dobu 10 po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období a podmínkou pro existenci nároku na slevu je mj. skutečnost, že poplatník fyzická osoba v této době neukončí nebo nepřeruší podnikatelskou činnost²⁰⁶; vzhledem k tomu, že z pohledu daňového řízení a daňových předpisů se na zůstavitele hledí, jako by stále žil až do dne předcházejícího

²⁰² Návrh poslanců Zbyňka Stanjury, Petra Fialy, Jany Černochové a dalších na vydání zákona, kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů - sněmovní tisk č. 254/0

K tomuto návrhu zákona vydala vláda nesouhlasné stanovisko, neboť návrh zákona neobsahuje úpravy, které by *kompensovaly rozpočtové dopady navržené úpravy, např. zvýšení současné 15 % sazby daně z příjmů fyzických osob namísto rušené superhrubé mzdy, nebo zavedení druhého daňového pásma sazby daně z příjmů fyzických osob jako náhrady za zrušení solidárního zvýšení daně* (Stanovisko vlády k návrhu poslanců Zbyňka Stanjury, Petra Fialy, Jany Černochové a dalších na vydání zákona, kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (sněmovní tisk č. 254) - sněmovní tisk č. 354/1).

²⁰³ § 7 odst. 7 a § 9 odst. 4 ZDP

²⁰⁴ §§ 35 až 35d ZDP

²⁰⁵ § 35 odst. 2 ZDP

²⁰⁶ § 35a odst. 2 písm. c) ZDP

dni skončení řízení o pozůstalosti a tedy i pokračoval v činnosti²⁰⁷, domnívám se, že tato podmínka pro splnění nároku na slevu bude zachována, pokud v této době 10 zdaňovacích období nebude ukončeno řízení o pozůstalosti; v opačném případě se uplatní § 35a odst. 6 ZDP, nárok na slevu zanikne a osoba spravující pozůstalost bude mít povinnost podat dodatečná daňová přiznání; domnívám se dále, že na výše uvedeném postupu nic nemění ani § 38ga, který tuto slevu neumožňuje uplatnit v daňových přiznáních za období ode dne smrti zůstavitele, neboť toto ustanovení pouze neumožňuje slevu uplatnit, ale na zůstavitele se i nadále hledí, jako by v činnosti pokračoval dál; stejný postup se uplatní v případě slevy dle § 35b ZDP (viz § 35b odst. 4, 6 a 7 ZDP)

- základní slevu na poplatníka v plné výši
- slevu na manžela, na invaliditu, na průkaz ZTP/P, na studenta - všechny tyto slevy uplatní ve výši 1/12 za každý kalendářní měsíc, na jehož počátku byly splněny podmínky pro uplatnění slevy (a zároveň za poměrnou část zdaňovacího období od 1. ledna do dne předcházejícího dni smrti)
- slevu za umístění dítěte
- slevu na evidenci tržeb
- daňové zvýhodnění na děti - ve výši 1/12 za každý kalendářní měsíc, na jehož počátku byly splněny podmínky pro jeho uplatnění (a zároveň za poměrnou část zdaňovacího období od 1. ledna do dne předcházejícího dni smrti)

V daňovém přiznání uvede úhrn sražených případně zaplacených **daní a záloh na daň**. Nejčastěji se bude jednat o zálohy na daň vyplývající ze samostatné činnosti (§ 7 ZDP). Dále zahrne např. zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti (§ 38h ZDP) a to na základě Potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti, sražených

²⁰⁷ Tento předpoklad je zohledněn také v § 23 odst. 8 ZDP, podle kterého se upravuje základ daně v případě smrti poplatníka (stejným způsobem jako v případě ukončení nebo přerušení činnosti) až v daňovém přiznání při skončení řízení o pozůstalosti.

zálohách na daň a daňovém zvýhodnění²⁰⁸, které osobě spravující pozůstalost vydá plátce daně (zaměstnavatel zůstavitele) na její žádost²⁰⁹. Dále může²¹⁰ zahrnout sraženou daň dle § 6 odst. 7 ZDP na základě Potvrzení o vyplacených příjmech²¹¹, které opět vydá příslušný plátce daně.

Daňové přiznání lze podat pouze na **předepsaném tiskopise**²¹². Na přiznání k dani z příjmů fyzických osob za část zdaňovacího období se nevztahuje povinnost podat jej elektronicky dle § 72 odst. 4 DŘ, neboť v internetové aplikaci na Daňovém portálu je zveřejněn formát a struktura pouze pro přiznání k dani z příjmů fyzických osob za celé zdaňovací období. Proto i v případě, že osoba spravující pozůstalost (případně její zástupce) má zpřístupněnou datovou schránku, anebo i v případě zákonem uložené povinnosti mít účetní závěrku ověřenou auditorem, podá daňové přiznání za část zdaňovacího období buď písemně, anebo datovou zprávou v jiném formátu, např. PDF.

Ve stejné lhůtě do 3 měsíců od smrti zůstavitele má osoba spravující pozůstalost povinnost podat také řádné nebo dodatečné daňové přiznání, pokud nebylo zatím podáno, a to za předcházející zdaňovací období, pokud původní lhůta pro jeho podání dosud neuplynula.

ZDP obsahuje speciální ustanovení o **pokutě za opožděné tvrzení daně**²¹³. V případě, kdy více než 50 % celkového základu daně tvoří dílčí základ daně z příjmů ze závislé činnosti (§ 6 ZDP), ze kterých plátce daně sráží zálohu na daň, snižuje se pokuta za opožděné tvrzení daně u daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob na desetinu. Jedná se o speciální ustanovení k § 250 DŘ.

Speciální úprava k § 251 DŘ se týká **penále** z částky doměřené daně. Pro účely výpočtu penále se vychází z částky daně tak, jak by byla stanovena oproti poslední

²⁰⁸ tiskopis Ministerstva financí MFin 5460 (Potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti, sražených zálohách na daň a daňovém zvýhodnění podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů)

²⁰⁹ § 38j odst. 3 ZDP

²¹⁰ § 36 odst. 7 ZDP

²¹¹ tiskopis Ministerstva financí MFin 5553 (Potvrzení o vyplacených příjmech podle § 7 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů a dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně)

²¹² tiskopis Ministerstva financí MFin 5405 (Přiznání k dani z příjmů fyzických osob podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů)

²¹³ § 38o ZDP

známé dani, pokud by nebyly v rámci postupu vedoucího k doměření této daně z moci úřední dodatečně uplatněny vyšší částky odčitatelných položek (daňová ztráta, odpočet na podporu výzkumu a vývoje, odpočet na podporu odborného vzdělávání).²¹⁴

zůstavitel v pozici zaměstnavatele

Pokud byl zůstavitel plátcem daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, je povinen každoročně podávat správci daně **vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti**²¹⁵. Tuto povinnost za něj nyní plní osoba spravující pozůstalost. Vyúčtování se podává na předepsaném tiskopise²¹⁶ ve lhůtě dle 239b odst. 4 DŘ, tedy do 3 měsíců ode dne smrti zůstavitele za část zdaňovacího období, která uplynula přede dnem jeho smrti.

V případě, že byl zůstavitel plátcem daně vybírané srážkou²¹⁷, podává osoba spravující pozůstalost ve stejné lhůtě dle 239b odst. 4 DŘ **vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně** na předepsaném tiskopise²¹⁸. Kromě toho se dle ZDP uplatní speciální lhůta pro odvod sražené daně, která je v souladu s § 239b odst. 4 DŘ; v případě povinnosti podat daňové přiznání v průběhu zdaňovacího období se sražená daň odvádí nejpozději do termínu pro podání tohoto daňového přiznání (nikoliv tedy do konce kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, ve kterém byla povinnost provést srážku daně). Tato skutečnost se oznámí správci daně na výše uvedeném tiskopise.²¹⁹

Ustanovení **§ 245 DŘ** platí také pro řádné nebo dodatečné vyúčtování daní za předcházející zdaňovací období, pokud nebylo podáno a původní lhůta pro jejich podání dosud neuplynula.

V případě vyúčtování daní jsou v internetové aplikaci na Daňovém portálu zveřejněny formáty a struktury pro tato podání i za část zdaňovacího období. Na rozdíl

²¹⁴ § 38p, § 34 ZDP

²¹⁵ § 38j ZDP

²¹⁶ tiskopis Ministerstva financí MFin 5459 (Vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti)

²¹⁷ § 38d ZDP

²¹⁸ tiskopis Ministerstva financí MFin 5466 (Vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně)

²¹⁹ § 38d odst. 3 ZDP

od přiznání k dani z příjmů tak osobě spravující pozůstalost vzniká za podmínek § 72 odst. 4 DŘ povinnost učinit tato podání **datovou zprávou**. Zároveň se na tato podání vztahuje výjimka²²⁰; proto v případě, kdy nebude dodržena elektronická forma podání, bude se na podání hledět jako na bezvadné, ale za nedodržení formy podání vznikne pokuta.

V případě povinnosti podat daňové přiznání v průběhu zdaňovacího období je nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů mj. i **pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění** hrazené zaměstnavatelem, jen pokud bude zapláceno do termínu pro podání tohoto daňového přiznání (tedy do 3 měsíců ode dne smrti zůstavitele). Pokud bude zapláceno později, je daňovým nákladem toho zdaňovacího období, ve kterém bude zapláceno.²²¹ Stejně tak částky pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, které je povinen platit zaměstnanec a byly zaměstnavatelem, který vede účetnictví, sraženy, musí být odvedeny do termínu pro podání tohoto daňového přiznání. V opačném případě se o tyto částky zvýší výsledek hospodaření.²²² Následně ve zdaňovacím období, ve kterém dojde k odvedení těchto částek, bude možné o ně výsledek hospodaření opět snížit.²²³

4.1.2. Zdaňovací období v průběhu řízení o pozůstalosti

Pokud řízení o pozůstalosti nebude skončeno do 31. prosince roku, kdy zůstavitel zemřel, potom osoba spravující pozůstalost podá daňová tvrzení za část zdaňovacího období ode dne smrti zůstavitele do 31. prosince v běžných lhůtách.

²²⁰ Seznam podání, na něž se hledí jako na podání bez vady, jsou-li učiněna jinak než elektronicky, ačkoli měla být učiněna elektronicky (dle § 74 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů) [online]. [cit. 19. srpna 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-organy-financni-spravy/Seznam-podani-dle-74-odst-4-DR_2017-08-01.pdf

²²¹ § 24 odst. 2 písm. f) ZDP

²²² § 23 odst. 3 písm. a) bod 5. ZDP

²²³ § 23 odst. 3 písm. b) bod 2. ZDP

příznání k dani z příjmů fyzických osob

Příznání k dani z příjmů fyzických osob podá do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období dle § 136 odst. 1 DŘ. Ve stejné lhůtě je splatná také daň.

Odpisy hmotného a nehmotného majetku je možné uplatnit v plné výši²²⁴ (za podmínek stanovených v ZDP).

Ode dne smrti zůstavitele není možné využít možnosti rozdělení příjmů a výdajů ze samostatné činnosti na **spolupracující osoby**.²²⁵ Jedná se o odchýlné pojetí smrti daňového subjektu oproti DŘ, který považuje zůstavitele za „živého“ až do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti. V ZDP je však výslovně uvedeno, že rozdělovat příjmy a výdaje není možné na poplatníka a od poplatníka, který zemřel. Možnost rozdělení příjmů a výdajů je tedy vztažena *jen do dne skutečné smrti poplatníka, tj. do doby, kdy ke spolupráci opravdu docházelo, nikoliv do okamžiku „daňového úmrtí“ poplatníka*²²⁶.

Speciální úpravu pro daňová tvrzení podávaná osobou spravující pozůstalost týkající se daňových povinností vzniklých ode dne smrti zůstavitele do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti obsahuje od 1. ledna 2014 nový § 38ga ZDP. V daňovém příznání už osoba spravující pozůstalost nemůže uplatnit ani **nezdanitelné části základu daně**, ani **slevy na dani** a ani **daňové zvýhodnění na děti**. Jedinou slevu, kterou je možno s účinností od 1. července 2017²²⁷ uplatnit, je sleva na zaměstnance se zdravotním postižením. V případě **položek odčitatelných od základu daně** prošel § 38ga ZDP určitým vývojem. V období od 1. ledna 2014 do 31. prosince 2014 nebylo možné uplatnit žádnou z položek odčitatelných od základu daně. S účinností od 1. ledna 2015²²⁸ bylo umožněno uplatnit daňovou ztrátu a to s odkazem na *odlišný charakter daňové ztráty od odčitatelných položek vázaných na osobu poplatníka*²²⁹. Od 1. července 2017²³⁰ byl přístup k odčitatelným položkám opět

²²⁴ § 26 odst. 6, § 30 odst. 4 až 8, § 30b odst. 1 a 2, § 32a odst. 5 ZDP

²²⁵ § 13 odst. 4 písm. d) ZDP

²²⁶ důvodová zpráva k zákonu č. 267/2014 Sb.

²²⁷ změna ZDP provedená zákonem č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní

²²⁸ změna ZDP provedená zákonem č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

²²⁹ důvodová zpráva k zákonu č. 267/2014 Sb.

²³⁰ změna ZDP provedená zákonem č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní

přehodnocen a rovněž u ostatních položek bylo shledáno, že na rozdíl např. od slevy na poplatníka, *kteřá je ryze osobní povahy*, se odčitatelné položky *váží spíše k podniku dané osoby, který i po smrti poplatníka dále funguje*²³¹. V současné době je tak možno uplatnit kteroukoli z položek odčitatelných od základu daně, vedle daňové ztráty tedy i odpočet na podporu výzkumu a vývoje a odpočet na podporu odborného vzdělávání.

Pro posouzení **solidárního zvýšení daně** platí, že se příjmy dle § 6 a dílčí základ daně dle § 7 sečtou za obě části zdaňovacího období, tedy od 1. ledna do dne předcházejícího dni smrti zůstavitele a ode dne smrti do 31. prosince.

Pro výpočet maximálních částek **výdajů uplatněných procentem** z příjmů dle § 7 odst. 7 a § 9 odst. 4 ZDP se sečtou příjmy za obě části zdaňovacího období, tedy od 1. ledna do dne předcházejícího dni smrti zůstavitele a ode dne smrti do 31. prosince a výdaje se uplatní pouze do zákonného limitu.

Pro náležitosti tiskopisu a způsob jeho podání platí stejné podmínky jako u daňového přiznání za část zdaňovacího období přede dnem smrti zůstavitele.

Ode dne smrti zůstavitele není povinnost platit zálohy na daň z příjmů.²³²

zůstavitel v pozici zaměstnavatele

Vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti se podává v běžné lhůtě, a to do 1. března, resp. do 20. března v případě elektronického podání. Jedná se o speciální úpravu k § 137 odst. 2 DŘ. Tuto lhůtu nelze prodloužit.²³³

Vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně se podává v běžné lhůtě do 1. dubna²³⁴. Tuto lhůtu nelze prodloužit.²³⁵

Pro náležitosti tiskopisů a způsob jejich podání platí stejné podmínky, které byly uvedeny u vyúčtování za část zdaňovacího období přede dnem smrti zůstavitele.

Pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem,

²³¹ důvodová zpráva k zákonu č. 170/2017 Sb.

²³² § 38a odst. 2 ZDP

²³³ § 38j odst. 5 a 7 ZDP a § 137 odst. 3 DŘ

²³⁴ § 137 odst. 2 DŘ

²³⁵ § 38d odst. 9 ZDP a § 137 odst. 3 DŘ

je daňově účinným nákladem, jen pokud bude zaplaceno do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období nebo jeho části.²³⁶ Ve stejném termínu musí být odvedeny také částky pojistného, které je povinen platit zaměstnanec a byly zaměstnavatelem, který vede účetnictví, sraženy. V opačném případě se o tyto částky zvýší výsledek hospodaření.²³⁷ Následně ve zdaňovacím období, ve kterém dojde k odvedení těchto částek, bude možné o ně výsledek hospodaření opět snížit.²³⁸

Pokud nebude řízení o pozůstalosti skončeno ani do 31. prosince následujícího roku, podává osoba spravující pozůstalost řádná **daňová přiznání a vyúčtování daní za celá zdaňovací období** až do skončení řízení o pozůstalosti. Za podmínek uvedených v § 72 odst. 4 DŘ je povinnost učinit tato podání elektronicky. Na všechna tato podání se vztahuje výjimka; v případě nedodržení elektronické formy podání se bude na podání hledět jako na bezvadné, vznikne však pokuta. Ohledně přiznání k dani z příjmů fyzických osob byla dne 1. srpna 2017 na stránkách Finanční správy zveřejněna informace, že pokud nebude dodržena elektronická forma podání, bude poplatník nově nejprve vyzván k nápravě, a až pokud svou chybu nenapraví, bude pokutován²³⁹.

4.1.3. Část zdaňovacího období do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti

přiznání k dani z příjmů fyzických osob

ZDP neobsahuje zvláštní úpravu ohledně lhůty pro podání daňového přiznání, uplatní se tedy § 239b odst. 5 DŘ. Osoba spravující pozůstalost podá daňové přiznání za část zdaňovacího období, která uplynula do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti, a to do 30 dnů ode dne jeho skončení.

²³⁶ § 24 odst. 2 písm. f) ZDP

²³⁷ § 23 odst. 3 písm. a) bod 5. ZDP

²³⁸ § 23 odst. 3 písm. b) bod 2. ZDP

²³⁹ Novinka u vybraných elektronických podání: namísto sankce výzva [online]. [cit. 20. srpna 2018]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2017/novinka-u-vybraných-elektronických-podání-8685>

Osoba spravující pozůstalost postupuje stejným způsobem, jako kdyby zůstavitel ukončil činnost, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti nebo při ukončení nájmu. Zákonem stanoveným způsobem **upraví výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji**, a to v závislosti na tom, zda zůstavitel vedl účetnictví, daňovou evidenci anebo uplatňoval výdaje procentem z příjmů.²⁴⁰

- pokud zůstavitel vedl účetnictví
 - zvýší výsledek hospodaření o tyto položky:
 - zůstatky vytvořených rezerv a opravných položek²⁴¹
 - zůstatky záloh, které by byly zúčtovány prostřednictvím účtů výnosů, pokud o částkách z daného titulu nebylo zároveň účtováno prostřednictvím dohadných účtů
 - zůstatky výnosů příštích období nebo výdajů příštích období;
 - sníží výsledek hospodaření o tyto položky:
 - zůstatky záloh, které by byly zúčtovány prostřednictvím účtů nákladů, pokud o částkách z daného titulu nebylo zároveň účtováno prostřednictvím dohadných účtů
 - zůstatky příjmů příštích období nebo nákladů příštích období; nájemné a úplata u finančního leasingu se zahrne pouze v poměrné výši
- pokud zůstavitel vedl daňovou evidenci (anebo měl příjmy z nájmu a nevedl účetnictví)
 - zvýší rozdíl mezi příjmy a výdaji o tyto položky:
 - hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem (kromě pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y) ZDP), s výjimkou přijatých záloh;
 - cenu nespotřebovaných zásob
 - zůstatky vytvořených rezerv
 - sníží rozdíl mezi příjmy a výdaji o tyto položky:

²⁴⁰ § 23 odst. 8 písm. b) ZDP

²⁴¹ vytvořené podle zákona ČNR č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

- hodnotu dluhů, které by při úhradě byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, s výjimkou zaplacených záloh; úplata u finančního leasingu se zahrne pouze v poměrné výši
- pokud zůstavitel uplatňoval výdaje procentem z příjmů (dle § 7 odst. 7 i § 9 odst. 4 ZDP)
 - zvýší rozdíl mezi příjmy a výdaji o tyto položky:
 - hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem (kromě pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y) ZDP)

Odpisy hmotného majetku je možné uplatnit pouze ve výši jedné poloviny (za předpokladu, že byl majetek u poplatníka evidovaný na počátku zdaňovacího období).²⁴² Odpisy hmotného majetku dle § 30 odst. 4 až 8 ZDP a dle § 30b odst. 1 a 2 ZDP a odpisy nehmotného majetku dle § 32a odst. 4 a 5 ZDP lze uplatnit v poměrné výši připadající na počet dnů nebo měsíců části zdaňovacího období podle zvoleného způsobu stanovení přesnosti odpisů.

V daňovém přiznání nelze využít možnosti rozdělení příjmů a výdajů ze samostatné činnosti na **spolupracující osoby**. Stejně tak není možné uplatnit **nezdánitelné části základu daně, slevy na dani** a ani **daňové zvýhodnění na děti**. Jedinou slevu, kterou je možno uplatnit, je sleva na zaměstnance se zdravotním postižením. Na druhou stranu je možné uplatnit všechny **položky odčitatelné od základu daně**.

Jak bylo uvedeno, ke dni předcházejícímu dni skončení řízení o pozůstalosti se postupuje stejně, jako by zůstavitel ukončil činnost. K posouzení **solidárního zvýšení daně** se proto příjmy dle § 6 a dílčí základ daně dle § 7 sečtou za část zdaňovacího období, tedy od 1. ledna do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti.

Pro výpočet maximálních částek **výdajů uplatněných procentem z příjmů** platí limity dle § 7 odst. 7 a § 9 odst. 4 ZDP pro část zdaňovacího období, tedy od 1. ledna do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti.

Vzhledem k tomu, že se jedná o daňové přiznání za část zdaňovacího období, podá jej osoba spravující pozůstalost buď písemně, anebo datovou zprávou v jiném

²⁴² § 26 odst. 7 písm. a) bod 3. ZDP

formátu, např. PDF, a to i v případě, že má zpřístupněnou datovou schránku (případně její zástupce), anebo i v případě zákonem uložené povinnosti mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

Ve stejné lhůtě do 30 dnů ode dne skončení řízení o pozůstalosti má osoba spravující pozůstalost povinnost podat také řádné nebo dodatečné daňové přiznání, pokud nebylo zatím podáno, a to za předcházející zdaňovací období, pokud původní lhůta pro jeho podání dosud neuplynula.

zůstavitel v pozici zaměstnavatele

Vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti a vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za část zdaňovacího období, která uplynula do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti, se podává ve lhůtě dle 239b odst. 5 DŘ, tedy do 30 dnů ode dne jeho skončení.

Ustanovení **§ 245 DŘ** platí také pro řádné nebo dodatečné vyúčtování daní za předcházející zdaňovací období.

Pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem je daňově účinným nákladem, pokud bude zapláceno do termínu pro podání tohoto daňového přiznání (tedy do 30 dnů ode dne skončení řízení o pozůstalosti). Ve stejném termínu musí být odvedeny také částky pojistného, které je povinen platit zaměstnanec a byly zaměstnavatelem, který vede účetnictví, sraženy. V opačném případě se o tyto částky zvýší výsledek hospodaření.²⁴³

Pro podání vyúčtování platí stejné podmínky jako v předchozích zdaňovacích obdobích.

²⁴³ § 23 odst. 3 písm. a) bod 5. ZDP

4.2. PO SKONČENÍ ŘÍZENÍ O POZŮSTALOSTI

Do konce roku 2013 bylo nabytí majetku děděním předmětem daně darovací²⁴⁴; zároveň se pro široký okruh osob uplatňovalo osvobození od této daně. Nabytí majetku děděním bylo vyloučeno z předmětu daně z příjmů.²⁴⁵

S účinností k 1. lednu 2014 byl zrušen dosavadní zákon ČNR č. 357/1992 Sb. a daň dědická (a daň darovací) byly včleněny do ZDP a staly se tak **předmětem daní z příjmů**. Současně byly bezúplatné příjmy z nabytí dědictví (a odkazu) v plném rozsahu osvobozeny od daně z příjmů fyzických i právnických osob.²⁴⁶ V případě fyzických osob se osvobozené příjmy ani neuvádějí v daňovém přiznání²⁴⁷ a správce daně tak nemá o těchto příjmech žádný přehled.

Se záměrem zvýšení *transparentnosti majetkových transakcí a podpoření boje proti daňovým únikům*²⁴⁸ byla proto od 1. ledna 2015 do ZDP zavedena **oznamovací povinnost pro fyzické osoby týkající se příjmů osvobozených od daně**.²⁴⁹ Osvobozený příjem, který je vyšší než 5 mil. Kč, je povinnost oznámit správci daně do konce lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém byl osvobozený příjem obdržen (obecně tedy do 1. dubna následujícího roku); a to i v případě, že není povinnost podávat daňové přiznání. *V případě plné moci, udělené daňovému poradci pro podání daňového přiznání, je Oznámení možné podat v prodloužené lhůtě, tj. do 1. července.*²⁵⁰ V oznámení se uvede 1) výše příjmu, 2) popis okolností jeho nabytí a 3) datum jeho vzniku. V případě příjmu nabytého děděním je tímto okamžikem rozhodnutí soudu o dědictví.²⁵¹ Oznámení nemá předepsaný

²⁴⁴ zákon ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

²⁴⁵ § 3 odst. 4 písm. a) a § 18 odst. 2 písm. a) ZDP ve znění k 31. prosinci 2013

²⁴⁶ § 4a písm. a) a § 19b odst. 1 písm. a) ZDP

²⁴⁷ § 38g odst. 3

²⁴⁸ důvodová zpráva k zákonu č. 267/2014 Sb.

²⁴⁹ § 38v a 38w ZDP

²⁵⁰ Osvobozené příjmy nad 5 milionů se musí oznámit na finanční úřad [online]. [cit. 28. srpna 2018]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2016/osvobozene-prijmy-nad-5-milionu-se-musi-7227>

²⁵¹ důvodová zpráva k zákonu č. 267/2014 Sb.

tiskopis, ale je možné použít nepovinný tiskopis zveřejněný na internetových stránkách Finanční správy²⁵².

Oznamovat není nutné příjem, o kterém si správce daně může zjistit údaje z rejstříků nebo evidencí, do kterých má přístup a které zveřejní na úřední desce a způsobem umožňujícím dálkový přístup. K tomu bylo Finanční správou zveřejněno sdělení č.j. 2899/15/7100-10111-010440 ze dne 21. ledna 2015, že správce daně má zpřístupněn katastr nemovitostí ČR a že *oznamovací povinnost se tedy nevztahuje na osvobozený příjem z prodeje rodinného domu a souvisejícího pozemku, nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, a souvisejícího pozemku zapisované do katastru nemovitostí ČR nebo na příjem z prodeje nemovitých věcí zapisovaných do katastru nemovitostí ČR (ve smyslu § 4 odst. 1 písm. a), b) a u) [pozn.: současné písm. v)] zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů*.²⁵³ Ve sdělení Finanční správy jsou výslovně uvedeny pouze příjmy z prodeje některých nemovitých věcí, nikoli však příjmy z nabytí nemovitých věcí děděním (nemovitých věcí evidovaných v katastru nemovitostí ČR). Stejná formulace je uvedena také v Pokynu GFR-D-28.²⁵⁴ Na druhou stranu je v § 38v odst. 3 ZDP uvedeno, že správce daně zveřejní rejstříky a evidence, do kterých má přístup a na které se nevztahuje oznamovací povinnost. Není zde uvedeno, že správce daně zveřejní konkrétní příjmy, na které se povinnost nevztahuje. Podmínkou je pouze to, aby si správce daně byl schopen z daného rejstříku nebo evidence sám zjistit výše uvedené údaje. Po skončení řízení o dědictví je stejnopis pravomocného rozhodnutí o dědictví, které se týká věcných práv k nemovitým věcem, předán příslušnému katastrálnímu úřadu²⁵⁵. Správce daně by tak měl být schopen zjistit 2) popis okolností nabytí příjmu a 3) datum jeho vzniku; pokud je součástí stejnopisu ocenění pozůstalostního majetku, měla by mu být dostupná také informace o 1) výši příjmu.

²⁵² Oznámení o osvobozených příjmech podle § 38v zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů [online]. [cit. 28. srpna 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5252_2.pdf?201603141814

²⁵³ Sdělení k oznámení o osvobozených příjmech fyzických osob [online]. [cit. 28. srpna 2018]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/sdeleni-k-oznameni-o-osvobozenych-prijmech-fyzickych-osob-2015.pdf>

²⁵⁴ Pokyn GFR-D-28 k promíjení pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu. [online]. [cit. 28. srpna 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-28.pdf

²⁵⁵ § 92 odst. 1 vyhlášky ministerstva spravedlnosti České republiky č. 37/1992 Sb., o jednacím řádu pro okresní a krajské soudy

Touto otázkou se zabýval také Koordinační výbor s Komorou daňových poradců ČR.²⁵⁶ Ve stanovisku Generálního finančního ředitelství je výslovně uvedeno, že se oznamovací povinnost nevztahuje na *příjmy uvedené ve „Sdělení k oznámení o osvobozených příjmech fyzických osob“ č. j. 2899/15/7100-10111-10440*, tedy ve výše uvedeném sdělení Finanční správy²⁵⁷. Z tohoto vyjádření tak vyplývá, že dle názoru GFŘ se musí oznamovat všechny ostatní osvobozené příjmy neuvedené v daném sdělení Finanční zprávy. Oznamovací povinnosti by tak podléhaly např. i příjmy z nabytí nemovitých věcí děděním. Při své praxi daňového poradce zastávám „přístup opatrnosti“ a ve výše uvedených situacích doporučuji oznámení o osvobozených příjmech podat.

Koordinační výbor se na stejném zasedání zabýval také otázkou posouzení limitu 5 mil. Kč. Jak uvádí důvodová zpráva²⁵⁸, k posouzení limitu 5 mil. Kč v případě dědictví *je limitu pro oznamovací povinnost podroben jednotlivý osvobozený příjem z dědictví, nikoliv výsledná výše, o kterou se zvýšilo jmění poplatníka (tj. příjmy z dědictví po zohlednění dluhů)*. Není však uvedeno, zda se posuzují nabytá aktiva jako celek anebo každé jednotlivé aktivum zvlášť. Na Koordinačním výboru k tomu poskytlo Generální finanční ředitelství své stanovisko, že *bude požadována informace o celkové hodnotě zděděného majetku, nikoliv o jeho jednotlivých složkách*²⁵⁹. Dále GFŘ potvrdilo závěr Komory daňových poradců ČR, že *poplatník může výši osvobozeného příjmu odborně odhadnout (pomocí např. srovnání cen obdobných nemovitostí dle dostupných nabídek) a nemusí pro tyto účely zpracovávat znalecký posudek dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování*.

V případě nesplnění oznamovací povinnosti vzniká povinnost uhradit pokutu až do výše 15 % z částky neoznámeného příjmu. Správce daně může zčásti nebo zcela pokutu prominout za zákonem stanovených podmínek. Žádost podléhá správnímu

²⁵⁶ Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 13.4.2016 [online]. [cit. 28. srpna 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/Zapis_KV_KDP_20160413.pdf

²⁵⁷ Sdělení k oznámení o osvobozených příjmech fyzických osob [online]. [cit. 28. srpna 2018]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/sdeleni-k-oznameni-o-osvobozenych-prijmech-fyzickych-osob-2015.pdf>

²⁵⁸ důvodová zpráva k zákonu č. 267/2014 Sb.

²⁵⁹ Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 13.4.2016 [online]. [cit. 28. srpna 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/Zapis_KV_KDP_20160413.pdf

poplatku 1.000 Kč; pokud je výše pokuty (která je předmětem žádosti) do 3.000 Kč, není žádost předmětem poplatku.²⁶⁰ Konkrétní podmínky, za kterých je možno pokutu prominout, jsou uvedeny v Pokynu GFR-D-28.²⁶¹

4.2.1. Dědic pokračuje v činnosti zůstavitele

V případě, že se dědic rozhodne pokračovat v činnosti zůstavitele, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, nebo pokračovat v pronajímání věcí, pokračuje již na svůj účet. To znamená, že zahájí vedení svého účetnictví nebo svojí daňové evidence (pokud je dosud již nevedl z důvodu své vlastní samostatné činnosti nebo nájmu) a zděděný majetek zahrne do své evidence. Tedy buď do účetnictví²⁶² nebo do daňové evidence²⁶³ anebo do evidence hmotného majetku dle § 9 odst. 6 ZDP. U příjmů z nájmu movitých a nemovitých věcí dle § 9 ZDP je předmětem evidence pouze hmotný majetek, který lze odpisovat.²⁶⁴ Vedle toho existuje pojem „obchodní majetek“, kterým se rozumí část majetku poplatníka, o které je nebo bylo účtováno anebo je nebo byla uvedena v daňové evidenci. Dnem vyřazení určité složky majetku z obchodního majetku poplatníka se rozumí den, kdy poplatník o této složce majetku naposledy účtoval nebo ji naposledy uváděl v daňové evidenci.²⁶⁵ Majetkem zahrnutým v obchodním majetku se tedy rozumí majetek, o kterém účtuje nebo ho eviduje v daňové evidenci poplatník s příjmy ze samostatné činnosti.²⁶⁶ Obchodní majetek tedy nemá poplatník s příjmy z nájmu.

Do konce roku 2013 mohl dědic odečíst od základu daně **daňovou ztrátu**, kterou neodečetl od svého základu daně zůstavitel s příjmy z podnikání nebo

²⁶⁰ Položka č. 1 bod 1. písm. c) Přílohy k zákonu č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích

²⁶¹ Pokyn GFR-D-28 k promíjení pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu. [online]. [cit. 28. srpna 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-28.pdf

²⁶² zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

²⁶³ § 7b ZDP

²⁶⁴ § 9 odst. 6 ZDP

²⁶⁵ § 4 odst. 4 ZDP

²⁶⁶ Pokyn GFR-D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů [online]. [cit. 29. srpna 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-22.pdf

pronájmu, pokud dědic pokračoval v činnosti zůstavitele nejpozději do 6 měsíců po jeho smrti. Daňovou ztrátu mohl odečíst nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po zdaňovacím období, za které se daňová ztráta vyměřovala.²⁶⁷ Od 1. ledna 2014 bylo toto ustanovení ze ZDP vypuštěno a dědic tak již nemůže odečíst od základu daně daňovou ztrátu zůstavitele a daňová ztráta v tomto rozsahu „propadá“.

Do konce roku 2013 mohl dědic snížit základ daně o **hodnotu zásob** získaných z dědictví po zůstaviteli s příjmy z podnikání nebo pronájmu, pokud dědic pokračoval v činnosti zůstavitele nejpozději do 6 měsíců po jeho smrti.²⁶⁸ Od 1. ledna 2014 bylo toto ustanovení ze ZDP vypuštěno. Pokud tedy dědic pokračuje v činnosti zůstavitele a zděděné zásoby zahrne do své evidence (např. vloží do svého obchodního majetku), nemůže již uplatnit hodnotu těchto zásob do daňově uznatelných výdajů (nákladů). Pokud následně tyto zděděné zásoby prodá nebo se jejich hodnota promítne do zdanitelných příjmů (výnosů) jiným způsobem (např. z materiálu zhotoví výrobek, který následně prodá), tento příjem (výnos) se nezahrnuje do základu daně, maximálně však do výše těchto neuznaných zásob.²⁶⁹

Pokud dědic zdědí **majetek**, může jej zahrnout do své evidence²⁷⁰. U příjmů z nájmu movitých a nemovitých věcí dle § 9 ZDP je předmětem evidence pouze hmotný majetek (který lze odpisovat).

V případě, že byl tento majetek evidován u zůstavitele a byl jím odpisován, může dědic tento majetek také odpisovat, neboť majetek nabytý děděním není vyloučen z odpisování²⁷¹. Dědic pokračuje v započatém odpisování, tedy při zachování způsobu odpisování (rovnoměrně nebo zrychleně) a ze vstupní ceny, ze které odpisoval zůstavitel.²⁷² Pokud bude dědic pokračovat v odpisování v roce

²⁶⁷ § 5 odst. 3 ZDP ve znění k 31. prosinci 2013

²⁶⁸ § 5 odst. 7 ZDP ve znění k 31. prosinci 2013

²⁶⁹ § 23 odst. 4 písm. e) a § 23 odst. 8 písm. b) bod 2. ZDP a též důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb.

²⁷⁰ Tedy buď do účetnictví nebo do daňové evidence (obchodní majetek dle § 4 odst. 4 ZDP) anebo do evidence hmotného majetku dle § 9 odst. 6 ZDP.

²⁷¹ § 27 a § 32a odst. 1 písm. a) bod 1. ZDP

²⁷² § 30 odst. 10 písm. a) ZDP

skončení řízení o pozůstalosti, uplatní odpis hmotného majetku v poloviční výši²⁷³ resp. v poměrné výši připadající na počet dnů nebo měsíců části zdaňovacího období (podle zvoleného způsobu stanovení přesnosti odpisů)²⁷⁴. Odpis nehmotného majetku lze uplatnit v poměrné výši připadající na počet dnů nebo měsíců části zdaňovacího období (podle zvoleného způsobu stanovení přesnosti odpisů).²⁷⁵

V případě, že zůstavitel majetek neevidoval, neuplatní se pokračování v odpisování původního odpisovatele. Dědic tedy odpisování zahájí. Pokud dědic zaeviduje majetek do 5 let od jeho nabytí (tedy ode dne skončení řízení o pozůstalosti), zahájí odpisování ze vstupní ceny určené ke dni nabytí majetku, a to podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku).²⁷⁶ Pokud dědic majetek zaeviduje po 5 letech od jeho nabytí, zahájí odpisování z reprodukční pořizovací ceny určené ke dni jeho ocenění podle zákona č. 151/1997 Sb.²⁷⁷

V daňovém přiznání, které podávala osoba spravující pozůstalost za část zdaňovacího období, která uplynula do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti, upravila základ daně dle § 23 odst. 8 písm. b) ZDP. Pokud zůstavitel vedl daňovou evidenci (anebo měl příjmy z pronájmu a nevedl účetnictví), byl základ daně zvýšen o hodnotu **pohledávek** (které by při úhradě byly zdanitelným příjmem) a snížen o hodnotu **dluhů** (které by při úhradě byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů). V případě, že zůstavitel uplatňoval výdaje procentem z příjmů, byl základ daně zvýšen o hodnotu pohledávek (které by při úhradě byly zdanitelným příjmem); v částce procentních výdajů byly zahrnuty veškeré daňově uznatelné výdaje poplatníka²⁷⁸, proto se základ daně už o hodnotu dluhů nesnižoval. Pokud zůstavitel vedl účetnictví, byly částky pohledávek a dluhů a s nimi související náklady a výnosy záúčtovány do období, se kterým časově a věcně souvisely, přitom o nákladech a

²⁷³ § 26 odst. 7 písm. b) ZDP

²⁷⁴ § 30 odst. 4 až 8, § 30b odst. 1 a 2 ZDP

²⁷⁵ § 32a odst. 5 ZDP

²⁷⁶ § 29 odst. 1 písm. e) ZDP

²⁷⁷ § 29 odst. 1 písm. d) ZDP

²⁷⁸ § 7 odst. 8 a § 9 odst. 5 ZDP

výnosech bylo účtováno bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí²⁷⁹; byly tak součástí základu daně k okamžiku, se kterým souvisely (a nebylo třeba o ně upravovat základ daně při skončení řízení o pozůstalosti). Pohledávky i dluhy zůstavitele tak ovlivnily základ daně, ať už zůstavitel vedl účetnictví, daňovou evidenci, záznamy dle § 9 odst. 6 ZDP anebo uplatňoval výdaje procentem z příjmů.

Pokud tedy dědic zdědí pohledávky anebo dluhy, které budou následně uhrazeny, tyto částky již znovu neovlivní základ daně u dědice. V případě uhrazených pohledávek se jedná o částky, které již byly zdaněny u jeho právního předchůdce.²⁸⁰ V případě uhrazených dluhů se jedná o částky výdajů, které již byly uplatněny v předchozích zdaňovacích obdobích.²⁸¹

Pokud měl zůstavitel neuhrazené dluhy více než 30 měsíců po splatnosti, byl v některém z jeho daňových přiznání zvýšen základ daně o výši těchto dluhů.²⁸² V případě, že dědic následně tyto dluhy uhradí, může podat dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost.²⁸³

Příjmy z úplatného převodu zděděných **cenných papírů, podílů v obchodních korporacích a směnek**, které dědic zahrnul do obchodního majetku, jsou příjmem dle § 7 ZDP. Daňově uznatelné výdaje jsou uvedeny mj. v § 24 odst. 2 písm. r), w), ze) ZDP.

Podíl na zisku společníka v.o.s. a komplementáře k.s. je příjmem podle § 7 odst. 1 písm. d) ZDP. Podíl na zisku komanditisty k.s., společníka s.r.o., člena družstva, podíl na zisku podílového fondu, je-li v něm podíl představován cenným papírem a úroky z držby cenných papírů jsou příjmem podle § 8 odst. 1 písm. a) ZDP; jsou samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně 15 %²⁸⁴.

Pokud dědic, který zahrnul zděděný majetek do svého obchodního majetku, jej po nějaké době opět vyřadí z obchodního majetku a následně prodá, nebude se u něj

²⁷⁹ § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví

²⁸⁰ § 23 odst. 4 písm. d) ZDP

²⁸¹ § 24 odst. 1 ZDP

²⁸² § 23 odst. 3 písm. a) bod 11. ZDP

²⁸³ § 7 odst. 11 ZDP

²⁸⁴ § 8 odst. 3 a § 36 odst. 2 písm. a) až c) ZDP

jednat o příjem podle § 7 ZDP, ale podle § 10 ZDP. V případě, že mezi vyřazením z obchodního majetku (nebo ukončením samostatné činnosti) a prodejem uplynula určitá dostatečně dlouhá doba, bude prodej tohoto majetku od daně osvobozen. U příjmů z prodeje movitých věcí je to po 5 letech od vyřazení z obchodního majetku²⁸⁵, u příjmů z prodeje nemovitých věcí po 2 letech²⁸⁶ resp. po 5 letech²⁸⁷ od vyřazení z obchodního majetku, u cenných papírů a podílů připadajících na podílové listy při zrušení podílového fondu po 3 letech resp. po 5 letech (kmenový list) od ukončení samostatné činnosti²⁸⁸, u podílu v obchodní korporaci po 5 letech od ukončení samostatné činnosti.²⁸⁹ Bližší informace jsou uvedeny v následující části věnované dědicovi, který nepokračuje v činnosti zůstavitele.

dědic v pozici zaměstnavatele

Pokud zůstavitel s příjmy ze samostatné činnosti (resp. osoba spravující pozůstalost) nezaplatil v zákonem stanovených termínech²⁹⁰ **pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění**, které hradí zaměstnavatel, a ani pojistné, které je povinen platit zaměstnanec a byly zaměstnavatelem, který vede účetnictví, srazeny, má dědic možnost tento nedostatek napravit. Pokud dědic následně tyto částky pojistného zaplatí, může podat dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost.²⁹¹

4.2.2. Dědic nepokračuje v činnosti zůstavitele

Pokud se dědic rozhodne, že nebude pokračovat v činnosti zůstavitele a že tedy ani nezahrne do své evidence zděděný majetek, postupuje podle jiných ustanovení ZDP. Pokud dědic následně zděděný majetek prodá, bude se většinou jednat o příjem

²⁸⁵ § 4 odst. 1 písm. c) bod 3. ZDP

²⁸⁶ § 4 odst. 1 písm. a) ZDP

²⁸⁷ § 4 odst. 1 písm. b) ZDP

²⁸⁸ § 4 odst. 1 písm. w) a x) ZDP

²⁸⁹ § 4 odst. 1 písm. s) ZDP

²⁹⁰ § 24 odst. 2 písm. f) a § 23 odst. 3 písm. a) bod 5. ZDP

²⁹¹ § 7 odst. 11 ZDP

osvobozený od daně. Tento režim je však často modifikován pravidlem dodržení určité doby mezi nabytím a prodejem tohoto majetku.

Pokud se jedná o příjem z prodeje nebo převodu majetku nebo práva ve společném jmění manželů, které jsou zahrnuty v obchodním majetku jednoho z manželů, zdaňuje jej tento manžel v rámci § 7 nebo § 9 ZDP. Pokud ale ten z manželů, který měl majetek zahrnutý v obchodním majetku, zemřel, a příjmy z prodeje nebo převodu nyní plynou pozůstalé manželce (manželovi), neuplatní se omezení v § 4 ZDP týkající se minimální doby mezi vyřazením tohoto majetku z obchodního majetku (případně ukončením samostatné činnosti) a jeho prodejem²⁹².

V případě zděděných **hmotných movitých věcí**, tedy i **zásob**, které dědic následně prodá, bude příjem z jejich prodeje osvobozen od daně.²⁹³ Výjimkou je **motorové vozidlo, letadlo nebo loď**, jejichž prodej bude od daně osvobozen pouze za předpokladu, že doba mezi nabytím a prodejem bude delší než 1 rok.²⁹⁴ Pro cenné papíry platí speciální režim, viz dále. Dnem nabytí je den úmrtí zůstavitele.²⁹⁵ Pokud nebude splněna časová podmínka, bude se jednat o zdanitelný příjem dle § 10 odst. 1 písm. b) bod 3. ZDP. Výdajem bude mj. cena určená podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ke dni nabytí.²⁹⁶

Při následném prodeji zděděných **nemovitých věcí**, blíže vymezených v ZDP²⁹⁷, se bude jednat o příjem osvobozený od daně, pokud v nich měl dědic bydliště nejméně 2 roky bezprostředně před prodejem anebo použije získané prostředky pro vlastní bytovou potřebu. U ostatních nemovitých věcí bude příjem z jejich prodeje osvobozen od daně, pokud doba mezi nabytím a prodejem byla delší než 5 let; do této doby se započítává doba, kdy nemovitou věc vlastnil zůstavitel, který byl příbuzným v řadě přímé²⁹⁸ nebo manželem.²⁹⁹ Dnem nabytí se rozumí den nabytí

²⁹² § 10 odst. 2 ZDP

²⁹³ § 4 odst. 1 písm. c) ZDP

²⁹⁴ § 4 odst. 1 písm. c) bod 2. ZDP

²⁹⁵ Pokyn GFR D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů [online]. [cit. 29. srpna 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-22.pdf

²⁹⁶ § 10 odst. 5 ZDP

²⁹⁷ § 4 odst. 1 písm. a) ZDP

²⁹⁸ § 772 odst. 1 NOZ: „Osoby jsou příbuzné v linii přímé, pochází-li jedna od druhé.“

²⁹⁹ § 4 odst. 1 písm. b) ZDP

právní moci rozhodnutí o dědictví.³⁰⁰ Pokud nebudou splněny podmínky pro osvobození, bude příjem z prodeje předmětem daně dle § 10 odst. 1 písm. b) bod 1. ZDP. Výdajem bude mj. cena určená podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ke dni nabytí.³⁰¹

Příjmy z úplatného převodu zděděných **cenných papírů** a příjmy ze zděděných podílů připadajících na podílové listy při zrušení podílového fondu budou osvobozeny od daně, pokud jejich úhrn ve zdaňovacím období nepřesáhne 100 tis. Kč.³⁰² Pokud nejsou splněny výše uvedené podmínky pro osvobození, je možné ještě využít osvobození od daně v případě, že doba mezi nabytím a úplatným převodem cenného papíru, resp. dnem vyplacení podílu připadajícího na podílový list při zrušení podílového fondu, přesáhne 3 roky; v případě kmenového listu 5 let. Do této doby se započítává doba, po kterou byl cenný papír nebo podíl ve vlastnictví zůstavitele, který byl příbuzným v řadě přímé nebo manželem.³⁰³ Dnem nabytí je den úmrtí zůstavitele.³⁰⁴ V případě nesplnění podmínek pro osvobození, bude příjem předmětem daně dle § 10 odst. 1 písm. b) bod 2 ZDP resp. dle § 10 odst. 1 písm. f) bod 2 ZDP u podílu připadajícího na podílový list. Výdajem bude mj. nabývací cena akcie nebo kmenového listu, pořizovací cena ostatních cenných papírů.³⁰⁵ Příjem dle § 10 odst. 1 písm. f) bod 2 ZDP je samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně 15 % (§ 36 odst. 2 písm. g) ZDP).³⁰⁶

Příjem z úplatného převodu zděděného **podílu v obchodní korporaci** je osvobozen od daně, pokud je doba mezi nabytím a převodem delší než 5 let. Do této doby se započítává doba, po kterou byl podíl ve vlastnictví zůstavitele, který byl

³⁰⁰ Pokyn GFR D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů [online]. [cit. 29. srpna 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-22.pdf

³⁰¹ § 10 odst. 5 ZDP

³⁰² § 4 odst. 1 písm. w) ZDP

³⁰³ § 4 odst. 1 písm. x) ZDP

³⁰⁴ Pokyn GFR D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů [online]. [cit. 29. srpna 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-22.pdf

³⁰⁵ § 10 odst. 5 ZDP

³⁰⁶ § 10 odst. 8 ZDP

příbuzným v řadě přímé nebo manželem.³⁰⁷ Dnem nabytí je den úmrtí zůstavitele.³⁰⁸ V případě nesplnění podmínek pro osvobození bude příjem předmětem daně dle § 10 odst. 1 písm. c) ZDP (v případě účasti komanditisty na k.s., účasti na s.r.o. nebo u družstevního podílu). Výdajem bude nabývací cena podílu.³⁰⁹ Příjmy, které obdrží společník v.o.s. nebo komplementář k.s. v souvislosti s ukončením účasti na veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti od jiné osoby než od veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti, v níž ukončil účast, jsou příjmem podle § 10 odst. 1 písm. i) ZDP.

Zděděná **práva z průmyslového a jiného duševního vlastnictví** jsou předmětem daně dle § 10 odst. 1 písm. d) ZDP.

³⁰⁷ § 4 odst. 1 písm. s) ZDP

³⁰⁸ Pokyn GFR D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů [online]. [cit. 29. srpna 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-22.pdf

³⁰⁹ § 10 odst. 6 ZDP

5. DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY

Osoba spravující pozůstalost se při plnění zůstavitelových daňových povinností s velkou pravděpodobností setká také s povinnostmi, které jí ukládá zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Hlavní rozdíly právní úpravy do konce roku 2013 a od roku 2014 opět spočívají v rozdílném pojetí okamžiku přechodu daňové povinnosti zůstavitele. Do konce roku 2013 podával daňová přiznání za zemřelého plátce ten, kdo jako oprávněná osoba pokračoval v uskutečňování ekonomických činností po zemřelém plátcí. První daňové přiznání za zemřelého plátce podal ke dni jeho úmrtí, a to do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, ve kterém došlo k úmrtí plátce; ve stejné lhůtě byla splatná také daň.³¹⁰ Zároveň se tato osoba stala plátcem, a to ode dne následujícího po dni úmrtí plátce (pokud již sama nebyla plátcem). Do 15 dnů ode dne, kdy se stala plátcem, měla povinnost podat přihlášku k registraci.³¹¹ Pokud tato oprávněná osoba nepokračovala v uskutečňování ekonomických činností po zemřelém plátcí anebo pokračovala, ale nepodala do 15 dnů přihlášku k registraci, měl právní nástupce plátce povinnost ke dni zrušení registrace plátce-zůstavitele (tedy ke dni smrti plátce) snížit uplatněný nárok na odpočet daně u majetku, který byl ke dni zrušení registrace obchodním majetkem plátce-zůstavitele a u kterého uplatnil nárok na odpočet daně nebo jeho část.³¹²

Poslední daňové přiznání za zemřelého plátce podával ten, kdo jako oprávněná osoba pokračoval v uskutečňování ekonomických činností po zemřelém plátcí. Přiznání podával ke dni ukončení dědického řízení, a to do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, ve kterém došlo k ukončení dědického řízení; ve stejné lhůtě byla splatná také daň.³¹³ Pokud po ukončení dědického řízení dědic, kterému byl v dědickém řízení vydán majetek, pokračoval v uskutečňování ekonomických činností po zemřelém plátcí, stal se plátcem ode dne následujícího po dni vydání majetku.³¹⁴ Do 15 dnů ode dne, kdy se stal plátcem, měl povinnost podat přihlášku k registraci.³¹⁵

³¹⁰ § 101 odst. 3 ZDPH ve znění k 31. prosinci 2013

³¹¹ § 94 odst. 2 ZDPH

³¹² § 79b odst. 1 a 2 ve znění k 31. prosinci 2013

³¹³ § 101 odst. 3 ZDPH ve znění k 31. prosinci 2013

³¹⁴ § 6e ZDPH ve znění k 31. prosinci 2013

³¹⁵ § 94 odst. 2 ZDPH

Pokud dědic nepokračoval v uskutečňování ekonomických činností po zemřelém plátcí anebo pokračoval, ale nepodal do 15 dnů přihlášku k registraci, měla oprávněná osoba, která pokračovala v uskutečňování ekonomických činností po zemřelém plátcí (do skončení dědického řízení), povinnost snížit uplatněný nárok na odpočet daně u majetku, který byl ke dni zrušení registrace obchodním majetkem plátce-zůstavitele a u kterého uplatnil nárok na odpočet daně nebo jeho část.³¹⁶

5.1. PLNĚNÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI ZŮSTAVITELE

5.1.1. Zdaňovacího období, ve kterém došlo ke smrti zůstavitele

V obecné rovině se vychází z DŘ, daňovou povinnost zůstavitele tedy plní osoba spravující pozůstalost. Do 30. června 2017 se postupovalo podle lhůt v § 239b odst. 4 a 5 DŘ, ale s účinností k 1. červenci 2017³¹⁷ byla přijata odlišná právní úprava. Na rozdíl od DŘ se tak nerozděluje zdaňovací období, ve kterém došlo ke smrti zůstavitele na část zdaňovacího období do dne předcházejícího dni smrti zůstavitele a na část zdaňovacího období ode dne smrti zůstavitele do konce zdaňovacího období.³¹⁸ Zdaňovacím obdobím u DPH je kalendářní měsíc³¹⁹ nebo kalendářní čtvrtletí³²⁰, což je oproti např. zdaňovacímu období daně z příjmů poměrně krátký časový úsek a proto se z hlediska výkonu správy daně z přidané hodnoty jeví rozdělení zdaňovacího období dnem smrti zůstavitele jako zcela nevýznamné³²¹. Toto daňové přiznání se podává do 3 měsíců ode dne smrti zůstavitele³²² (tedy shodně s § 239b odst. 4 DŘ). Pokud je však zůstavitel čtvrtletním plátcem DPH a výše uvedená lhůta 3 měsíců ode dne jeho smrti by skončila dříve než 25 dnů po skončení zdaňovacího období, pak se daňové přiznání podává ve standardní lhůtě do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, ve kterém

³¹⁶ § 79b odst. 1, 3 a 4 ve znění k 31. prosinci 2013

³¹⁷ změna ZDPH provedená zákonem č. 170/2017 Sb.

³¹⁸ § 101b odst. 3 ZDPH

³¹⁹ § 99 ZDPH

³²⁰ § 99a ZDPH

³²¹ důvodová zpráva k zákonu č. 170/2014 Sb.

³²² § 101b odst. 4 písm. a) ZDPH

došlo ke smrti zůstavitele³²³. Pokud tedy zůstavitel, čtvrtletní plátce DPH, zemře např. 6. února 2018, aktuální zdaňovací období je od 1. ledna 2018 do 31. března 2018 a daňové přiznání se podává do 3 měsíců ode dne smrti, tedy do 7. května 2018; od konce zdaňovacího období uplynulo 37 dnů. Pokud by však zemřel např. 6. ledna 2018, daňové přiznání by se podávalo do 3 měsíců ode dne smrti, tedy do 7. dubna 2018, tedy pouhých 7 dnů po skončení zdaňovacího období. Tato lhůta by tak byla ještě kratší než obvyklá lhůta pro podání daňového přiznání k DPH do 25 dnů po skončení zdaňovacího období.³²⁴ V tomto případě se tak podává daňové přiznání ve standardní lhůtě do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, tedy do 25. dubna 2018.

Dle § 101b odst. 5 ZDPH ve stejné lhůtě 3 měsíců ode dne smrti zůstavitele resp. do 25 dnů po skončení zdaňovacího období vzniká povinnost podat daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání v případě, kdy původní lhůta pro jeho podání dosud neuplynula. Dle důvodové zprávy se *přebírá úprava **sjednocení lhůt dle stávajícího § 245 daňového řádu***³²⁵. Na rozdíl od § 245 DŘ se v § 101b odst. 5 ZDPH nehovoří o daňovém přiznání (tvrzení) „za předcházející zdaňovací období“. Bylo by se tak možné domnívat, že se ve stejné lhůtě mají podat jakákoli daňová přiznání, u kterých ještě neuplynula lhůta pro jejich podání, tedy i pozdější daňová přiznání. Např. plátce s měsíčním zdaňovacím obdobím zemřel 1. února 2018, povinnost podat daňové přiznání za únor 2018 je do 2. května 2018; daňové přiznání za březen 2018 do 25. dubna 2018, daňové přiznání za duben 2018 do 25. května 2018, ale ze znění § 101b odst. 5 ZDPH by se dalo dovodit, že daňové přiznání za duben 2018 se má podat už do 2. května 2018. Nedomnívám se, že toto bylo záměrem zákonodárce, navíc také v důvodové zprávě je uvedeno, *že v případě, že v průběhu lhůty pro podání daňového přiznání v případě smrti zůstavitele, bude mít osoba spravující pozůstalost povinnost podat daňové tvrzení za předcházející zdaňovací období, kdy lhůta pro podání těchto tvrzení dosud neuplynula, může tato tvrzení podat ve lhůtě podle odstavce 4.*³²⁶ Důvodová zpráva sice říká, že tato tvrzení podat „může“ (na rozdíl od

³²³ § 101b odst. 4 písm. b) ZDPH

³²⁴ § 136 odst. 4 DŘ

³²⁵ důvodová zpráva k zákonu č. 170/2014 Sb.

³²⁶ důvodová zpráva k zákonu č. 170/2014 Sb.

ZDPH, který uvádí, že „vzniká povinnost“), nicméně se domnívám, že sjednocení lhůt se týká pouze předcházejících zdaňovacích období.

Přiznání k dani z přidané hodnoty se podává na **předepsaném tiskopise**³²⁷. Obdobně jako DŘ v § 239b odst. 4 a § 136 odst. 4 uvádí i ZDPH, že tyto lhůty pro podání daňového přiznání **nelze prodloužit**.³²⁸

Vzhledem k tomu, že ZDPH výslovně nestanoví, že by se tato úprava použila pouze pro plátce, postupuje se stejným způsobem také v případě, že byl zůstavitel identifikovanou osobou³²⁹.

Pokud byl zůstavitel plátcem, bude se na osobu spravující pozůstalost vztahovat také povinnost podávat **kontrolní hlášení**.³³⁰ Kontrolní hlášení podávají pouze plátcí a ti mají povinnost učinit jej pouze elektronicky (viz dále). Z tohoto důvodu není k dispozici tiskopis kontrolního hlášení; formulář je v požadovaném formátu a struktuře dostupný na stránkách Daňového portálu. Kontrolní hlášení je speciálním daňovým tvrzením³³¹, které se v případě plátce-fyzické osoby podává ve lhůtě pro podání daňového přiznání³³²; tedy běžně do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, kterým může být kalendářní měsíc nebo kalendářní čtvrtletí; jedná se o speciální úpravu k § 137 odst. 1 DŘ. Je otázkou, v jakých lhůtách se podává kontrolní hlášení v případě smrti plátce. Znění § 101b odst. 3 až 6 ZDPH se vztahuje pouze na podávání daňového přiznání. Ale v § 101e odst. 2 ZDPH je uvedeno, že kontrolní hlášení se podává „ve lhůtě pro podání daňového přiznání“. Domnívám se, že toto ustanovení je speciálním k § 239b odst. 4 DŘ a že tedy za zdaňovací období, ve kterém došlo ke smrti zůstavitele, se bude rovněž podávat jen jedno kontrolní hlášení (stejně jako jedno daňové přiznání) a to za celé zdaňovací období (a nikoli dvě kontrolního hlášení dle § 239b odst. 4 DŘ, jedno za období do dne předcházejícího dni smrti zůstavitele, druhé ode dne smrti do konce zdaňovacího období) a rovněž ve stejných

³²⁷ tiskopis Ministerstva Financí MFin 5401 (Přiznání k dani z přidané hodnoty)

³²⁸ § 101b odst. 6 ZDPH

³²⁹ § 6g a násl. ZDPH

³³⁰ § 101c a násl. ZDPH

³³¹ Pokyny k vyplnění kontrolního hlášení DPH [online]. [cit. 4. září 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/Pokyny_KH_k_16_6.pdf

³³² § 101e odst. 2 ZDPH

lhůtách jako pro podání daňového přiznání uvedených v § 101b odst. 4 ZDPH, tedy ve lhůtě do 3 měsíců ode dne smrti zůstavitele resp. do 25 dnů po skončení zdaňovacího období. Tento závěr je podpořen také v Pokynech k vyplnění kontrolního hlášení DPH³³³, kde je v bodě 1.3. uvedeno, že v případě plátce, který je fyzickou osobou, *může jít i o lhůtu speciální - např. (...) § 239b daňového řádu ve vazbě na § 101b zákona o DPH.*

Ustanovení § 101b odst. 5 ZDPH týkající se **sjednocení lhůt** se výslovně vztahuje rovněž pouze na daňová přiznání. S ohledem na výše uvedené se však domnívám, že se sjednocení lhůt vztahuje také na kontrolní hlášení.

Lhůty pro podání kontrolního hlášení **nelze prodloužit**.³³⁴

V případě kontrolního hlášení obsahuje ZDPH speciální právní úpravu vůči DŘ týkající se **pokut** v případě nepodání kontrolního hlášení nebo jeho pozdního podání.³³⁵ Bližší informace ohledně možnosti prominutí pokut jsou uvedeny v Pokynu GFŘ-D-29³³⁶ a v Informaci GFŘ k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení³³⁷.

V některých případech bude mít osoba spravující pozůstalost povinnost podávat také **souhrnné hlášení**.³³⁸ Souhrnné hlášení se podává pouze elektronicky (viz dále). Z tohoto důvodu není k dispozici tiskopis souhrnného hlášení; formulář je v požadovaném formátu a struktuře dostupný na stránkách Daňového portálu. Souhrnné hlášení se podává buď do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce³³⁹, nebo současně s daňovým přiznáním³⁴⁰; jedná se o speciální úpravu k § 137 odst. 1 DŘ.

³³³ Pokyny k vyplnění kontrolního hlášení DPH [online]. [cit. 4. září 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/Pokyny_KH_k_16_6.pdf

³³⁴ § 101e odst. 3, § 101b odst. 6 ZDPH a § 137 odst. 3 DŘ

³³⁵ § 101h až 101k ZDPH

³³⁶ Pokyn GFŘ-D-29 k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení [online]. [cit. 4. září 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFŘ_D-29_ve_zneni_Dodatku_c_2.pdf

³³⁷ Informace GFŘ k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení [online]. [cit. 4. září 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/34529_17_prominuti_pokut_za_KH.pdf

³³⁸ § 102 ZDPH

³³⁹ § 102 odst. 2, odst. 4 ZDPH

³⁴⁰ § 102 odst. 5 ZDPH

Stejně jako v případě kontrolního hlášení, je otázkou, v jakých lhůtách se bude podávat souhrnné hlášení v případě smrti. Na rozdíl od kontrolního hlášení jsou termíny pro podání souhrnného hlášení většinou vázány nikoli na podání daňového přiznání, ale na skončení kalendářního měsíce. Jediný případ, kdy se souhrnné hlášení podává současně s daňovým přiznáním je situace v § 102 odst. 1 písm. a) ZDPH, kdy plátce uskutečnil pouze dodání zboží z tuzemska do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě. V tomto jediném případě se dle mého názoru uplatní lhůty v § 101b odst. 4 ZDPH a souhrnné hlášení se podá za celé zdaňovací období ve lhůtách § 101b odst. 4 ZDPH, tedy ve lhůtě do 3 měsíců ode dne smrti zůstavitele resp. do 25 dnů po skončení zdaňovacího období. V ostatních případech se bude postupovat podle § 239b odst. 4 DŘ, kdy se do 3 měsíců od dne smrti zůstavitele podá souhrnné hlášení za část zdaňovacího období do dne předcházejícího dni smrti zůstavitele, a poté se v běžné lhůtě podá souhrnné hlášení za část zdaňovacího období ode dne smrti zůstavitele.

V případě **sjednocení lhůt** se bude u souhrnného hlášení postupovat dle § 101b odst. 5 ZDPH u těch souhrnných hlášení, která se podávají současně s daňovým přiznáním dle § 102 odst. 1 písm. a) ZDPH; v ostatních případech se bude postupovat podle § 245 DŘ s vazbou na § 239b odst. 4 DŘ.

Lhůty pro podání souhrnného hlášení **nelze prodloužit**.³⁴¹

ZDPH také speciálním způsobem upravuje **formu podání** oproti DŘ. Plátce DPH je povinen podat elektronicky mj. daňové přiznání, kontrolní hlášení, souhrnné hlášení a jejich přílohy³⁴², přihlášku k registraci a oznámení o změně registračních údajů³⁴³. Na rozdíl od § 72 odst. 1 a 4 DŘ tedy není podstatné, zda má plátce daně (nebo jeho zástupce) zpřístupněnu datovou schránku anebo má zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem; elektronickou formu podání jsou povinni dodržet všichni plátci DPH a nemohou tak využít možnosti podání učinit písemně (o variantě učinit podání ústně do protokolu nelze vůbec uvažovat, neboť toto

³⁴¹ § 137 odst. 3, § 239b odst. 4 DŘ a § 101b odst. 6 ZDPH

³⁴² § 101a odst. 1 ZDPH

³⁴³ § 101a odst. 2 písm. b) ZDPH

podání je nutné učinit na předepsaném tiskopise³⁴⁴). Jak bylo uvedeno, tato povinnost se týká pouze plátců DPH.

Kromě toho je stanovena povinnost podat výhradně elektronicky souhrnné hlášení (a následné souhrnné hlášení)³⁴⁵. Tato povinnost se týká všech těchto podání, ať už je činí kdokoli.

Pokud nebude dodržena elektronická forma podání, anebo nebude dodržén předepsaný formát a struktura, bude se jednat o podání, které je neúčinné³⁴⁶, tedy jako by vůbec nebylo učiněno; na rozdíl od § 74 odst. 4 DŘ, kdy se na podání hledí jako na podání bez vady, ale za nedodržení formy vzniká pokuta.

V případě použití **zvláštního režimu jednoho správního místa** se uplatní některé výjimky. Místně příslušným správcem daně je Finanční úřad pro Jihomoravský kraj.³⁴⁷ Zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí.³⁴⁸ Přiznání k dani v rámci zvláštního režimu jednoho správního místa se podává do 20 dnů po skončení zdaňovacího období³⁴⁹, a to i v případě, že tento den připadá na sobotu, neděli nebo svátek³⁵⁰; jedná se o speciální ustanovení k § 33 odst. 4 DŘ. Správce daně tuto daň nestanovuje³⁵¹, pouze ji od daňového subjektu vybírá a postupuje ji dále správci daně státu spotřeby³⁵². Neuplatní se tedy ani ustanovení o lhůtě pro stanovení daně dle § 148 DŘ. Změnu registračních údajů je povinnost hlásit do 10 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém změna nastala³⁵³; jedná se o speciální ustanovení k § 127 odst. 1 DŘ. Přihláška k registraci, změny registračních údajů a daňové přiznání se podávají pouze prostřednictvím elektronického portálu (Daňového portálu), kde je

³⁴⁴ § 72 odst. 1 DŘ

³⁴⁵ § 101a odst. 2 písm. a) ZDPH

³⁴⁶ § 101a odst. 4 ZDPH

³⁴⁷ § 110a odst. 3 ZDPH

³⁴⁸ § 110q ZDPH

³⁴⁹ § 110r odst. 1 ZDPH

³⁵⁰ § 110r odst. 3 ZDPH, viz též důvodová zpráva k zákonu č. 196/2014 Sb.: „Vzhledem k tomu, že daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání se podávají elektronicky, není zapotřebí rozlišovat, zda poslední den lhůty připadne na pracovní den či nikoliv.“

³⁵¹ § 110s ZDPH

³⁵² § 110u písm. b) ZDPH

³⁵³ § 110m odst. 1 ZDPH

také zveřejněn formát a struktura těchto podání.³⁵⁴ V případě smrti zůstavitele se na zvláštní režim jednoho správního místa se vztahuje § 101b ZDPH.³⁵⁵

5.1.2. Zdaňovací období v průběhu řízení o pozůstalosti

V průběhu řízení o pozůstalosti podává osoba spravující pozůstalost **daňová přiznání** v obvyklých lhůtách do 25 dnů po skončení zdaňovacího období.

Kontrolní hlášení podává ve lhůtě pro podání daňového přiznání; tedy do 25 dnů po skončení zdaňovacího období.

Souhrnné hlášení se podává buď do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, nebo současně s daňovým přiznáním.

V případě použití **zvláštního režimu jednoho správního místa** se podává daňové přiznání do 20 dnů po skončení zdaňovacího období.

Lhůty pro podání daňového přiznání a hlášení nelze prodloužit.³⁵⁶

5.1.3. Část zdaňovacího období do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti

ZDPH neobsahuje zvláštní úpravu ohledně lhůty pro podání daňového přiznání, uplatní se tedy § 239b odst. 5 DŘ. Osoba spravující pozůstalost podá daňové přiznání za část zdaňovacího období, která uplynula do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti, a to do 30 dnů ode dne jeho skončení.

V případě, že dědic nepokračuje v uskutečňování ekonomické činnosti po zemřelém plátcí, má osoba spravující pozůstalost povinnost v tomto daňovém přiznání **snížit uplatněný nárok na odpočet daně** u majetku, který je obchodním majetkem zemřelého plátce a u kterého uplatnil nárok na odpočet daně nebo jeho část.³⁵⁷

Tento postup byl zaveden až s účinností k 1. červenci 2017, do té doby se za toto poslední zdaňovací období (za jeho část) podávala dvě daňová přiznání. Jedno

³⁵⁴ § 110j ZDPH

³⁵⁵ § 101b je zařazen v Hlavě V „Správa daně v tuzemsku“, Dílu 1 „Obecná ustanovení o správě daně“. V Dílu 2 „Zvláštní režim jednoho správního místa“ není k této situaci žádná speciální úprava.

³⁵⁶ § 101e odst. 3 ZDPH a § 136 odst. 4 a § 137 odst. 3 DŘ

³⁵⁷ § 79b ZDPH

daňové přiznání podával dědic, který nepokračoval v uskutečňování ekonomických činností po zemřelém plátcí; v daňovém přiznání pouze výše uvedeným způsobem snížil uplatněný nárok na odpočet daně. Současně s dědicem podávala daňové přiznání (za stejnou část zdaňovacího období) také osoba spravující pozůstalost, která v něm uvedla všechny ostatní skutečnosti. Od 1. července 2017 tak povinnost dědice převzala osoba spravující pozůstalost.

V § 79b ZDPH není uveden konkrétní postup, jak má osoba spravující pozůstalost při snížení uplatněného nároku na odpočet daně postupovat. Tento § 79b byl do ZDPH doplněn s účinností od 1. dubna 2013³⁵⁸; do té doby byl postup při úmrtí plátce upraven v § 106 odst. 5 ZDPH, ve kterém byl také jasný odkaz na § 79 odst. 4 ZDPH a postupovat se tedy mělo stejně jako při zrušení registrace. V § 79 odst. 5 ZDPH pak bylo uvedeno, že „částka snížení nároku na odpočet daně u nedokončeného majetku, u úplat za zdanitelná plnění, která se do dne předcházejícího dni zrušení registrace neuskutečnila, a u zásob se určí ve výši uplatněného odpočtu daně. Pro výpočet částky snížení nároku na odpočet daně u dlouhodobého majetku se přiměřeně použije § 78d odst. 2.“ Postup při zrušení registrace byl přesunut do nového § 79a ZDPH, kde bylo v odst. 2 zachováno stejné znění jako v dosavadním § 79 odst. 5 ZDPH. Při zrušení registrace byl tedy i nadále postup jasný, nikoli však v případě smrti plátce. V důvodové zprávě³⁵⁹ je uvedeno, že přesun z § 79 do § 79a a z § 106 do § 79b jsou strukturální změny; navíc § 79a a § 79b byly přesunuty za § 79 se společným nadpisem „Nárok na odpočet daně při registraci a zrušení registrace“. Nic nepoukazuje na to, že by záměrem byla nová konstrukce postupu v případě smrti plátce. Domnívám se, že pro § 79b ZDPH se použije i nadále stejný postup jako při zrušení registrace, tedy postup v § 79a odst. 2 ZDPH.

U obchodního majetku³⁶⁰ se v případě nedokončeného majetku, úplat za zdanitelná plnění, která se do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti neuskutečnila, a v případě zásob sníží nárok na odpočet daně ve výši, v jaké byl uplatněn.³⁶¹

³⁵⁸ zákon č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

³⁵⁹ důvodová zpráva k zákonu č. 502/2012 Sb.

³⁶⁰ § 4 odst. 4 písm. c) ZDPH

³⁶¹ § 79a odst. 2 ZDPH

U dlouhodobého majetku³⁶² se odpočet daně sníží v poměrné výši podle počtu roků, které zbývají do konce lhůty pro úpravu odpočtu daně³⁶³; tedy 5 let resp. 10 let u staveb, jednotek a jejich technického zhodnocení a v případě pozemků³⁶⁴. Pokud např. plátce-zůstavitel, který pořídil v roce 2016 osobní automobil a uplatnil odpočet daně v plné výši 105.000 Kč, zemřel v roce 2018, potom osoba spravující pozůstalost upraví odpočet daně následujícím způsobem:

$$\frac{105.000^{365} * (0 \%^{366} - 100 \%^{367}) * 3^{368}}{5^{369}} = -63.000$$

O částku 63.000 Kč se sníží odpočet daně v daňovém přiznání na řádku č. 45 ve sloupci „V plné výši“ (částka se uvede se záporným znaménkem).

Ve stejné lhůtě dle § 239b odst. 5 DŘ, tedy do 30 dnů ode dne skončení řízení o pozůstalosti, podá osoba spravující pozůstalost také **kontrolní hlášení, souhrnné hlášení** a případně přiznání ve **zvláštním režimu jednoho správního místa**.

Zároveň se použije § 245 DŘ a ve stejné lhůtě dle § 239b odst. 5 DŘ podá osoba spravující pozůstalost také řádné daňové přiznání, kontrolní hlášení, souhrnné hlášení nebo dodatečné daňové přiznání, následné kontrolní hlášení a následné souhrnné hlášení v případě, že původní lhůta pro jejich podání dosud neuplynula.

³⁶² § 4 odst. 4 písm. d) ZDPH

³⁶³ § 79a odst. 2, § 78d odst. 2 a § 78a odst. 1 ZDPH

³⁶⁴ § 78 odst. 3 ZDPH

³⁶⁵ částka daně na vstupu (§ 78a odst. 1 písm. a) ZDPH)

³⁶⁶ ukazatel nároku na odpočet daně ke kalendářnímu roku, kdy se úprava provádí (§ 78a odst. 1 písm. b) a odst. 2 písm. a) ZDPH)

³⁶⁷ ukazatel nároku na odpočet daně ke kalendářnímu roku, ve kterém byl původní odpočet daně uplatněn (§ 78a odst. 1 písm. b) bod 1 a odst. 2 písm. b) ZDPH)

³⁶⁸ počet roků zbývajících do konce lhůty pro úpravu odpočtu daně; do počtu roků se započítává rok, ve kterém je úprava odpočtu daně prováděna (rok 2018) (§ 78d odst. 2), lhůta počíná běžet kalendářním rokem, ve kterém byl dlouhodobý majetek pořízen (tedy rok 2016) (§ 78 odst. 3 ZDPH); posledním rokem lhůty je rok 2020; v roce 2018 tak zbývají do konce lhůty 3 roky

³⁶⁹ lhůta pro úpravu odpočtu daně je 5 let (§ 78 odst. 3 ZDPH)

V současné době je v legislativním procesu **návrh zákona**³⁷⁰, který obsahuje mj. změny ZDPH. Mělo by dojít ke zpřesnění ustanovení § 101b odst. 5 ZDPH týkající se zdaňovacího období, ve kterém došlo ke smrti zůstavitele (navrhovaná účinnost od 1. ledna 2019). Nově by tak měl být text shodný se zněním § 245 DŘ a vztahovat se „na předcházející zdaňovací období“.

Změnou jsou dotčeny také povinnosti osoby spravující pozůstalost uvedené v § 79a ZDPH (navrhovaná účinnost od 1. ledna 2019). V případě, že dědic nepokračuje v uskutečňování ekonomické činnosti po zemřelém plátcí, by měla osoba spravující pozůstalost povinnost snížit nárok na odpočet daně nově také u jednoúčelového poukazu (*poukaz na předem dostatečně známé plnění*³⁷¹). Další změna se týká majetku, který není dlouhodobým majetkem a ani není zásobou. U tohoto drobného majetku vydaného do spotřeby by se měl snížit nárok na odpočet daně v případě, že u něj byl původně uplatněn nárok na odpočet daně alespoň ve výši 2.100 Kč a zároveň byl tento majetek pořízen v období zahrnujícím 11 kalendářních měsíců před zrušením registrace a kalendářní měsíc, ve kterém došlo ke zrušení registrace. Odpočet by se tedy provedl v poměrné části 1/12 za každý měsíc, kdy nebyla splněna podmínka zařazení v obchodním majetku.

Změny se týkají také formy podání dle § 101a ZDPH (navrhovaná účinnost od 1. ledna 2021). V současné době mají identifikované osoby povinnost podávat elektronicky pouze souhrnné hlášení; v ostatních případech jen za podmínek § 72 odst. 4 DŘ (zpřístupněná datová schránka nebo povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem). Nově by se povinná elektronická forma podání měla na identifikované osoby vztahovat v plném rozsahu, tedy na daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání a jejich přílohy, hlášení a jejich přílohy, přihlášku k registraci a oznámení o změně registračních údajů. Toto ustanovení je předmětem změn uvedených také v jiném návrhu zákona³⁷² (plánovaná účinnost na patnáctý den po vyhlášení);

³⁷⁰ Vládní návrh zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony - sněmovní tisk č. 206/0

³⁷¹ důvodová zpráva k Vládnímu návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony - sněmovní tisk č. 206/0

³⁷² Návrh poslanců Miroslava Kalouska, Dominika Feriho, Heleny Langšádlové, Markéty Pekarové Adamové, Karla Schwarzenberga, Františka Váchy a Vlastimila Válka na vydání zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti se zrušením zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění zákona č. 183/2017 Sb. a nálezů Ústavního soudu, vyhlášeného pod č. 8/2018 Sb. - sněmovní tisk č. 244/0

navrhovaná úprava vychází ze stávajícího znění, změnou je stanovení povinnosti elektronického podání souhrnného hlášení nově pouze pro plátce a dále stanovení povinnosti činit elektronická podání na elektronickou adresu podatelny zveřejněnou správcem daně.³⁷³

5.2. PO SKONČENÍ ŘÍZENÍ O POZŮSTALOSTI

Po skončení řízení o pozůstalosti dochází z moci úřední ke zrušení registrace k DPH plátce-zůstavitele, a to ke dni předcházejícímu dni přechodu daňové povinnosti zůstavitele, tedy ke dni předcházejícímu dni nabytí právní moci rozhodnutí soudu o dědictví.³⁷⁴

ZDPH výslovně neuvádí, že by se obdobný postup uplatnil také v případě zůstavitele, který byl identifikovanou osobou. Uplatní se tedy obecné ustanovení § 127 odst. 1 DŘ a osoba spravující pozůstalost podá žádost o zrušení registrace.

V případě, že zůstavitel resp. osoba spravující pozůstalost používala zvláštní režim jednoho správního místa, byla jednou z podmínek pro přihlášení osoby povinné k dani k tomuto režimu také skutečnost, že tato osoba je plátcem nebo identifikovanou osobou.³⁷⁵ V případě, že osoba přestane splňovat podmínky použití zvláštního režimu, tedy i v případě zrušení registrace plátce nebo identifikované osoby v souvislosti s ukončením řízení o pozůstalosti, správce daně zruší její registraci z moci úřední, a to k poslednímu dni kalendářního čtvrtletí, ve kterém bylo rozhodnutí o zrušení registrace vydáno³⁷⁶, tedy bylo odesláno³⁷⁷.

³⁷³ K tomuto návrhu zákona vydala vláda nesouhlasné stanovisko, mj. nesouhlasí se změnou elektronického podávání, *neboť současná právní úprava zajišťuje efektivní využití informačních technologií v oblasti formulářových podání u daně z přidané hodnoty* (Stanovisko vlády k návrhu poslanců Miroslava Kalouska, Dominika Feriho, Heleny Langšádlové, Markéty Pekarové Adamové, Karla Schwarzenberga, Františka Váchy a Vlastimila Válka na vydání zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti se zrušením zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb (sněmovní tisk č. 244) - sněmovní tisk č. 244/1).

³⁷⁴ § 106 odst. 6 písm. b) ZDPH a § 239a odst. 3 DŘ

³⁷⁵ § 110h odst. 1 písm. b) ZDPH

³⁷⁶ § 110p odst. 1 písm. b) a odst. 2 písm. a) ZDPH

³⁷⁷ § 101 odst. 2 DŘ

5.2.1. Dědic pokračuje v činnosti zůstavitele

Dědic, který nabytí majetek po zemřelém plátcí a který pokračuje v uskutečňování ekonomických činností, je plátcem ode dne přechodu daňové povinnosti zůstavitele, tedy ode dne nabytí právní moci rozhodnutí soudu o dědictví³⁷⁸ (pokud již nebyl plátcem z důvodu své vlastní ekonomické činnosti). Dědic se tak stává plátcem následujícím dnem po dni zrušení registrace k DPH plátce-zůstavitele. Do 15 dnů je dědic povinen podat přihlášku k registraci.³⁷⁹

Pro majetek, který nabytí dědic po zemřelém plátcí a sám pokračuje v uskutečňování ekonomických činností, platí stejná pravidla ohledně úpravy odpočtu daně³⁸⁰ a snížení uplatněného nároku na odpočet daně při zrušení registrace k DPH³⁸¹, podle kterých by postupoval i zemřelý plátec, pokud by u něj došlo k výše uvedeným okolnostem.

5.2.2. Dědic nepokračuje v činnosti zůstavitele

Pokud dědic nepokračuje v uskutečňování ekonomických činností po zemřelém plátcí, měl by o tom včas informovat osobu spravující pozůstalost, aby mohla v posledním daňovém přiznání snížit uplatněný nárok odpočet daně způsobem v § 79b ZDPH.

³⁷⁸ § 6e odst. 1 ZDPH

³⁷⁹ § 94 odst. 2 ZDPH

³⁸⁰ § 78c odst. 1 písm. d) ZDPH

³⁸¹ § 79a odst. 3 písm. d) ZDPH

6. OSTATNÍ DANĚ A SOUVISLOSTI

6.1. SILNIČNÍ DAŇ

V případě, že byl zůstavitel zapsán v technickém průkazu vozidla jako jeho provozovatel, toto vozidlo bylo registrováno a provozováno v ČR (s určitými výjimkami) a používáno k činnosti, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti, byl také s největší pravděpodobností poplatníkem daně silniční.³⁸² Ta je upravena zákonem ČNR č. 16/1993 Sb., o dani silniční.

Přiznání k dani silniční se podává za kalendářní rok³⁸³ do 31. ledna následujícího roku³⁸⁴.

Pokud zemře poplatník, který je zapsán v technickém průkazu vozidla jako jeho provozovatel, je poplatníkem daně osoba, která dané vozidlo užívá.³⁸⁵

ZDS neobsahuje speciální ustanovení týkající se lhůt pro podávání daňových přiznání v případě smrti poplatníka; použije se tedy úprava v § 239b odst. 4 a 5 a § 245 DŘ.

Opět uvedu příklad. Provozovatel **osobního automobilu**, poplatník daně silniční, užívá vozidlo ke své podnikatelské činnosti od ledna 2017. Dne 6. června 2017 zemřel. Ode dne jeho smrti už osobní automobil nikdo nepoužíval. Řízení o pozůstalosti bylo ukončeno 6. března 2018. Osoba spravující pozůstalost podá dle § 239b odst. 4 DŘ do 7. září 2017 daňové přiznání za část zdaňovacího období od 1. ledna do 5. června 2017. Osobní automobil je předmětem daně jen v měsících, kdy jsou splněny rozhodné skutečnosti zakládající daňovou povinnost, mj. jen v těch měsících, kdy je používán pro činnosti, ze kterých plynou příjmy ze samostatné činnosti. Vozidlo tak bude předmětem daně jen v měsících leden až červen 2017. Zároveň bude možno využít snížení sazby daně za zákonem stanovených podmínek po dobu 108 kalendářních měsíců od data první registrace vozidla³⁸⁶ nebo snížení

³⁸² § 4 odst. 1 písm. a), § 2 odst. 1 ZDS

³⁸³ § 13 ZDS

³⁸⁴ § 15 ZDS

³⁸⁵ § 4 odst. 1 písm. a) ZDS

³⁸⁶ § 6 odst. 6 ZDS

sazby daně v případě vozidla používaného pro činnost výrobní povahy v rostlinné výrobě³⁸⁷.

Stejná situace by byla i v případě, že by po smrti poplatníka používal toto vozidlo např. jeho syn, ale pro jiné činnosti než ze kterých plynou příjmy ze samostatné činnosti (tedy nikoli k podnikání).

Pokud by však vozidlo používal syn ke své podnikatelské činnosti např. od září do prosince 2017, bylo by vozidlo předmětem daně rovněž v těchto měsících, ale poplatníkem daně by byl syn zůstavitele³⁸⁸. Ten by byl také povinen podat přihlášku k registraci k dani silniční, a to ve lhůtě splatnosti nejbližší zálohy na daň, tedy do 15. října 2017.³⁸⁹ Dále by byl povinen platit zálohy na daň.³⁹⁰ Do 31. ledna 2018 by podal svoje daňové přiznání, ve kterém by uvedl toto vozidlo za měsíce září až prosinec 2017. Na rozdíl od zůstavitele by však nemohl uplatnit snížení sazby daně dle § 6 odst. 6 ZDS po dobu 108 kalendářních měsíců od data první registrace vozidla, protože toto je možné až po zápisu změny provozovatele vozidla v technickém průkazu; provozovatelem však stále zůstává původní poplatník.

Jiná situace by byla v případě, kdy by zůstavitel byl provozovatel **nákladního automobilu** s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny nebo **připojného vozidla** s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny. Tato vozidla jsou předmětem daně silniční, pokud jsou registrována v ČR, bez ohledu na způsob jejich použití.³⁹¹

Pokud by poplatník užíval vozidlo od ledna 2017, dne 6. června 2017 by zemřel a ode dne jeho smrti by už nákladní automobil nikdo nepoužíval, podala by osoba spravující pozůstalost daňové přiznání do 7. září 2017 za část zdaňovacího období od 1. ledna do 5. června 2017. A do 31. ledna 2018 by podala daňové přiznání za část zdaňovacího období od 6. června do 31. prosince 2017. Osoba spravující pozůstalost by také byla povinna platit zálohy na daň. Nákladní automobil by byl předmětem daně po celý rok 2017 a poplatníkem by byl provozovatel (zůstavitel). V daňových

³⁸⁷ § 6 odst. 5 ZDS

³⁸⁸ § 4 odst. 1 písm. b) a § 8 odst. 1 ZDS

³⁸⁹ § 16 odst. 4 a § 10 odst. 1 ZDS

³⁹⁰ § 10 odst. 1 a 2 a § 8 odst. 1 ZDS

³⁹¹ § 2 odst. 3 ZDS

přiznáních bude možno využít snížení sazby daně dle § 6 odst. 6 ZDS po dobu 108 kalendářních měsíců od data první registrace vozidla nebo snížení sazby daně v případě vozidla používaného pro činnost výrobní povahy v rostlinné výrobě. Dále by bylo možné využít snížení sazby daně za měsíce červenec až prosinec 2017 z důvodu nepoužívání vozidla k činnosti, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti.³⁹²

Pokud by však vozidlo používal syn ke své podnikatelské činnosti např. od září do prosince 2017, byl by v těchto měsících poplatníkem daně syn zůstavitele³⁹³. Pro přihlášku k registraci, snížení sazby daně a daňové přiznání platí stejné podmínky jako u osobního automobilu. Pokud by vozidlo používal syn k jiné než podnikatelské činnosti, mohl by využít snížení sazby daně z důvodu nepoužívání vozidla k činnosti, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti.³⁹⁴

V průběhu řízení o pozůstalosti až do jeho skončení se budou daňová přiznání podávat s ohledem na to, o jaké vozidlo se bude jednat (osobní/nákladní), zda bude vozidlo používáno, k jakým činnostem a jakou osobou. Podle toho bude daňové přiznání podávat osoba spravující pozůstalost anebo osoba, která vozidlo používá.

Pokud bude **po skončení řízení o pozůstalosti** dědic zapsán v technickém průkazu vozidla jako jeho nový provozovatel, bude si moci od kalendářního měsíce provedení zápisu uplatnit snížení sazby daně dle § 6 odst. 6 ZDS po dobu 108 kalendářních měsíců od data první registrace vozidla.

Přiznání k dani silniční se podává na **předepsaném tiskopise**³⁹⁵ a za podmínek v § 72 odst. 4 DŘ je povinnost učinit jej elektronicky. Na toto přiznání se vztahuje výjimka pro případ, že nebude dodržena elektronická forma podání; na podání se bude hledět jako na bezvadné³⁹⁶; za nedodržení elektronické formy podání však vznikne pokuta.

³⁹² § 6 odst. 9 písm. b) a odst. 10 ZDS

³⁹³ § 4 odst. 1 písm. b) a § 8 odst. 1 ZDS

³⁹⁴ § 6 odst. 9 písm. b) a odst. 10 ZDS

³⁹⁵ tiskopis Ministerstva financí MFin 5407 (Přiznání k dani silniční)

³⁹⁶ Seznam podání, na něž se hledí jako na podání bez vady, jsou-li učiněna jinak než elektronicky, ačkoli měla být učiněna elektronicky (dle § 74 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů) [online]. [cit. 19. srpna 2018]. Dostupné z:

6.2. DAŇ Z NEMOVITÝCH VĚCÍ A DAŇ Z NABYTÍ NEMOVITÝCH VĚCÍ

daň z nemovitých věcí

Pokud byl zůstavitel vlastníkem pozemku, stavby nebo jednotky, byl také s největší pravděpodobností poplatníkem daně z nemovitých věcí. Ta je upravena zákonem ČNR č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí. Původní název tohoto zákona „o dani z nemovitostí“ byl k 1. lednu 2014 změněn v souvislosti s NOZ, kdy se pojem „nemovitost“ nahradil pojmem „nemovitá věc“.

Daň z nemovitých věcí se stanoví na zdaňovací období, tedy dopředu, a to podle stavu k 1. lednu.³⁹⁷ Lhůta pro podání daňového přiznání je do 31. ledna zdaňovacího období. Daňové přiznání se podává pouze v případě, kdy ve srovnání s předchozím zdaňovacím obdobím dojde ke změně okolností rozhodných pro stanovení daně (např. nabytí nebo pozbytí nemovitých věcí, které jsou předmětem daně) anebo dojde ke změně v osobě poplatníka.³⁹⁸

Do konce roku 2013 se postupovalo podle § 13a odst. 11 ZD NV. Pokud bylo dědické řízení pravomocně skončeno ve stejném roce, kdy poplatník zemřel, podal dědic daňové přiznání v obvyklé lhůtě, tedy do 31. ledna následujícího roku. V daňovém přiznání už uvedl sebe jako nového poplatníka. Pokud tedy zůstavitel zemřel např. 10. května 2011 a dědické řízení bylo pravomocně skončeno 10. listopadu 2011, podal dědic daňové přiznání na zdaňovací období roku 2012 do 31. ledna 2012.

Pokud však dědické řízení nebylo pravomocně skončeno do 31. prosince roku, ve kterém poplatník zemřel, podával daňové přiznání dědic do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém nabylo právní moci rozhodnutí příslušného orgánu, kterým bylo skončeno dědické řízení. Daňové přiznání podával na zdaňovací období následující po roce, ve kterém poplatník zemřel. Jednalo se o speciální úpravu k § 239 odst. 3 DŘ. Pokud tedy zůstavitel zemřel např. 10. května 2011 a dědické řízení bylo pravomocně skončeno 10. května 2013, podal dědic daňové přiznání na zdaňovací

http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-organy-financni-spravy/Seznam-podani-dle-74-odst-4-DR_2017-08-01.pdf

³⁹⁷ § 13b odst. 1 ZD NV

³⁹⁸ § 13a odst. 1 ZD NV

období roku 2012 do 31. srpna 2013. V daňovém přiznání uvedl sebe jako nového poplatníka. Ve stejné lhůtě byla splatná také daň.³⁹⁹

Od roku 2014 plní daňovou povinnost zemřelého poplatníka osoba spravující pozůstalost. Pokud došlo u poplatníka ke změně okolností rozhodných pro stanovení daně, podá daňové přiznání v obvyklé lhůtě do 31. ledna.⁴⁰⁰ Přiznání k dani z nemovitých věcí se podává na zdaňovací období, neuplatní se tedy § 239b odst. 4 a 5 DŘ. Pokud tedy poplatník v srpnu 2017 nabyl nemovitou věc, která je předmětem daně z nemovitých věcí, v listopadu 2017 zemřel, podá osoba spravující pozůstalost daňové přiznání na zdaňovací období roku 2018 do 31. ledna 2018.

Pokud však poplatník zemřel v průběhu lhůty pro podání daňového přiznání, aniž by toto daňové přiznání podal, má osoba spravující pozůstalost povinnost podat toto daňové přiznání ve lhůtě prodloužené o dva měsíce⁴⁰¹. Pokud tedy poplatník v roce 2017 nabyl nemovitou věc, která je předmětem daně z nemovitých věcí, do 31. ledna 2018 měl povinnost podat daňové přiznání na zdaňovací období roku 2018. Pokud zemřel např. 10. ledna 2018 a daňové přiznání nepodal, má osoba spravující pozůstalost povinnost toto daňové přiznání podat do 31. března 2018. Ve stejné lhůtě je splatná také daň.⁴⁰²

Stejným způsobem se postupuje také ve zvláštních případech, kdy se daňové přiznání podává nikoli do 31. ledna, ale ve speciálních lhůtách dle § 13a odst. 11 a 12 ZDNV. Pokud byl např. podán návrh na vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí v určitém roce, ale do 31. prosince tohoto roku nebylo rozhodnuto o povolení vkladu, podává se daňové přiznání nikoli do 31. ledna, ale do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, ve kterém byl vklad zapsán. Pokud poplatník koupil v roce 2017 nemovitou věc, návrh na vklad do katastru nemovitostí podal 10. prosince 2017, návrh na vklad byl povolen 10. února 2018, měl by poplatník povinnost podat daňové přiznání do 31. května 2018. Pokud by poplatník zemřel v průběhu této lhůty, tedy např. 10. dubna 2018 (a daňové přiznání by nepodal),

³⁹⁹ § 15 odst. 6 ZDNV ve znění k 31. prosinci 2013

⁴⁰⁰ § 13a odst. 1 ZDNV

⁴⁰¹ § 13a odst. 3 ZDNV

⁴⁰² § 15 odst. 5 ZDNV

měla by osoba spravující pozůstalost povinnost podat toto daňové přiznání ve lhůtě prodloužené o dva měsíce, tedy do 31. července 2018.

Pokud v průběhu řízení o pozůstalosti dojde ke změně okolností rozhodných pro stanovení daně, podává se daňové přiznání v běžných lhůtách do 31. ledna⁴⁰³

V § 13a odst. 3 ZDNLV je upraven také postup při skončení řízení o pozůstalosti. V případě, že došlo ke změně okolností rozhodných pro stanovení daně a řízení o pozůstalosti bylo skončeno v průběhu lhůty pro podání daňového přiznání (tedy týkající se daňové povinnosti zůstavitele), a osoba spravující pozůstalost toto daňové přiznání nepodala, *přechází na základě § 239a odst. 3 daňového řádu tato povinnost na dědice*⁴⁰⁴ a lhůta pro podání daňového přiznání se prodlužuje o 2 měsíce. Ve stejné lhůtě je splatná také daň.⁴⁰⁵ Řízení o pozůstalost bylo skončeno např. 10. ledna 2019 a osoba spravující pozůstalost zatím nepodala daňové přiznání, přechází tato povinnost na dědice, který je povinen podat daňové přiznání na zdaňovací období roku 2019 do 31. března 2019.

Po skončení řízení o pozůstalosti má dědic, který zdědil příslušnou nemovitou věc, povinnost podat do 31. ledna daňové přiznání, a to z důvodu změny v osobě poplatníka.⁴⁰⁶ Pokud bude řízení o pozůstalosti skončeno např. 10. května 2018, podá dědic svým jménem daňové přiznání na zdaňovací období roku 2019 do 31. ledna 2019.

Přiznání k dani z nemovitých věcí se podává na **předepsaném tiskopise**⁴⁰⁷ a za podmínek v § 72 odst. 4 DŘ je povinnost učinit jej elektronicky. Na toto přiznání se vztahuje výjimka pro případ, kdy nebude dodržena elektronická forma podání; na

⁴⁰³ § 13a odst. 1 ZDNLV

⁴⁰⁴ důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb.

⁴⁰⁵ § 15 odst. 5 ZDNLV

⁴⁰⁶ § 13a odst. 1 ZDNLV

⁴⁰⁷ tiskopis Ministerstva financí MFin 5450 (Přiznání k dani z nemovitých věcí)

podání se bude hledět jako na bezvadné⁴⁰⁸ a zároveň bude poplatník nejprve vyzván k nápravě a až pokud svou chybu nenapraví, bude pokutován⁴⁰⁹.

daň z nabytí nemovitých věcí

S účinností k 1. lednu 2014 byl v souvislosti se začleněním daně dědické a daně darovací do ZDP rovněž přijat nový předpis upravující převody nemovitých věcí, a to zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, který tak nahradil dosavadní zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.

ZDNNV obsahuje speciální úpravu týkající se řízení o pozůstalosti pro případ, že je prodávána nemovitá věc z pozůstalosti osobou spravující pozůstalost anebo je prodávána v rámci nařízené likvidace pozůstalosti.⁴¹⁰ Nabývací hodnotou a tedy i základem daně z nabytí nemovitých věcí je v těchto případech cena dosažená tímto prodejem (tzv. zvláštní cena).⁴¹¹ Poplatníkem daně je nabyvatel⁴¹² a k daňovému přiznání připojí písemnost, která osvědčuje výši zvláštní ceny⁴¹³, např. kupní smlouvu. Přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí se podává na **předepsaném tiskopise**⁴¹⁴; pro toto daňové přiznání není na internetových stránkách Daňového portálu stanoven formát a struktura, proto se na něj nevztahuje povinnost činit jej elektronicky dle § 72 odst. 4 DŘ.

Obdobně do 31. prosince 2013 byla základem daně z převodu nemovitostí cena zjištěná nebo cena sjednaná, byla-li vyšší než cena zjištěná, anebo cena dosažená vydražením nebo předražkem.⁴¹⁵

⁴⁰⁸ Seznam podání, na něž se hledí jako na podání bez vady, jsou-li učiněna jinak než elektronicky, ačkoli měla být učiněna elektronicky (dle § 74 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů) [online]. [cit. 19. srpna 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-organy-financni-spravy/Seznam-podani-dle-74-odst-4-DR_2017-08-01.pdf

⁴⁰⁹ Novinka u vybraných elektronických podání: namísto sankce výzva [online]. [cit. 20. srpna 2018]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2017/novinka-u-vybranych-elektronickych-podan-8685>

⁴¹⁰ § 20 ZDNNV

⁴¹¹ § 10, § 11 odst. 1 písm. d), § 12 odst. 4, § 20 ZDNNV

⁴¹² § 1 odst. 1 ZDNNV

⁴¹³ § 35 ZDNNV

⁴¹⁴ tiskopis Ministerstva financí MFin 5546 (Přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí)

⁴¹⁵ § 10 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 357/1992 Sb.

6.3. SPOTŘEBNÍ A ENERGETICKÉ DANĚ

spotřební daně

Spotřební daně jsou upraveny v zákoně č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Spotřebními daněmi jsou daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproductů, daň z tabákových výrobků a daň ze surového tabáku.⁴¹⁶ V případě smrti poplatníka se použije DŘ, zejména § 239b odst. 4 a 5 a § 245 DŘ. Od roku 2015 obsahuje ZSpD speciální úpravu týkající se řízení o pozůstalosti, ale pouze k okamžiku skončení tohoto řízení.

Skončením řízení o pozůstalosti **zaniká povolení**⁴¹⁷ vydané správcem daně⁴¹⁸ (správu spotřebních daní vykonávají orgány Celní správy ČR⁴¹⁹). Jedná se např. o povolení k provozování daňového skladu⁴²⁰, povolení pro jednorázové přijetí⁴²¹ nebo opakované přijímání⁴²² vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně dopravované z jiného členského státu, povolení ručitele⁴²³, povolení k prodeji za ceny bez daně⁴²⁴, povolení k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně⁴²⁵, povolení ke značkování a barvení některých vybraných minerálních olejů⁴²⁶ a povolení ke značkování některých dalších minerálních olejů⁴²⁷. (Do konce roku 2014 zanikala povolení smrtí zůstavitele.) Do 5 dnů od zániku povolení je právní nástupce držitele povolení povinen provést za přítomnosti úřední osoby správce daně **inventuru**

⁴¹⁶ V současné době je v legislativním procesu tři návrh zákona, který rozšiřuje předmět spotřebních daní o zahřívání tabákové výrobky v § 1 a nových §§ 130 a násl. ZSpD; navrhovaná účinnost je od 1. ledna 2019 (Vládní návrh zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony - sněmovní tisk č. 206/0).

⁴¹⁷ § 43p písm. a) ZSpD

⁴¹⁸ § 43a ZSpD

⁴¹⁹ § 1 odst. 3 ZSpD

⁴²⁰ § 19c ZSpD

⁴²¹ § 23 a násl. ZSpD

⁴²² § 22 a násl. ZSpD

⁴²³ § 21a ZSpD

⁴²⁴ § 36a ZSpD

⁴²⁵ § 52a, § 73 ZSpD

⁴²⁶ § 134g a násl. ZSpD

⁴²⁷ § 134r a násl. ZSpD

zásob vybraných výrobků⁴²⁸, které byly v okamžiku zániku povolení uvedeny do volného daňového oběhu⁴²⁹, nebo u kterých dnem zrušení povolení vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň⁴³⁰.⁴³¹ Právním nástupcem *se rozumí nejen osoba pokračující v živnosti fyzické osoby, ale i jakýkoliv právní nástupce fyzické (...) osoby. Okruh povinných osob se tedy rozšiřuje i na ty osoby, které se nacházejí v postavení právního nástupce a nechtějí pokračovat v nakládání s vybranými výrobky.*⁴³² Lhůtu pro provedení inventury může správce daně z důvodů hodných zvláštního zřetele prodloužit až na 10 dnů. Následující pracovní den po uplynutí lhůty 5 resp. 10 dnů je právní nástupce povinen **podat daňové přiznání a daň zaplatit**.⁴³³

Dnem zániku povolení také buď zaniká **zajištění daně** a zajištěná částka se převede na úhradu této daně (bylo-li zajištění daně poskytnuto složením nebo převodem finančních prostředků na depozitním účtu)⁴³⁴, anebo správce daně vyzve výstavce finanční záruky nebo ručitele k uhrazení nedoplatku na dani (bylo-li zajištění daně poskytnuto finanční zárukou nebo ručením)⁴³⁵.

Přiznání ke spotřební dani se podává na **předepsaném tiskopise**⁴³⁶. Za podmínek v § 72 odst. 4 DŘ je povinnost učinit jej elektronicky. Plátce, který je registrovanou osobou podle zákona o povinném značení lihu, podává daňové přiznání pouze elektronicky.⁴³⁷ Pokud nebude dodržena elektronická forma podání, anebo nebude dodržen předepsaný formát a struktura, bude se jednat o podání, které má vady.⁴³⁸ Obecná lhůta pro přiznání daně je do 25 dnů po skončení zdaňovacího

⁴²⁸ Vybranými výrobky jsou: minerální oleje, líh, pivo, víno a meziprodukty, tabákové výrobky (§ 1 odst. 1 písm. a) ZSpD).

⁴²⁹ Jedná se o speciální ustanovení k obecné lhůtě daň přiznat do 25 dnů po skončení zdaňovacího období (§ 9 odst. 1 a § 18 odst. 1 ZSpD) a daň zaplatit do 40 dnů resp. 55 dnů po skončení zdaňovacího období (§ 18 odst. 5 a § 76 odst. 1 ZSpD).

⁴³⁰ Zrušení povolení k provozování daňového skladu nebo zrušení povolení k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně (§ 9 odst. 3 písm. h) ZSpD).

⁴³¹ § 43p odst. 1 ZSpD

⁴³² důvodová zpráva k zákonu č. 331/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

⁴³³ § 43p odst. 3 ZSpD

⁴³⁴ § 43q odst. 1 písm. a), § 21 odst. 1 písm. a) ZSpD

⁴³⁵ § 43q odst. 1 písm. b), § 21 odst. 1 písm. b), c) ZSpD

⁴³⁶ tiskopis Ministerstva financí MFin 3401 (Přiznání ke spotřební dani) a MFin 3404 (Přiznání ke spotřební dani z tabákových výrobků/ze surového tabáku)

⁴³⁷ § 76 odst. 2 ZSpD

⁴³⁸ § 74 odst. 1 až 3 DŘ

období⁴³⁹; tuto lhůtu nelze prodloužit⁴⁴⁰. Daň je splatná do 40 dnů resp. 55 dnů po skončení zdaňovacího období.⁴⁴¹

Vzhledem k tomu, že surový tabák není vybraným výrobkem⁴⁴², nevztahují se na něj ustanovení týkající se vybraných výrobků. Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc.⁴⁴³ Daňové přiznání se podává v obecné lhůtě do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období; tuto lhůtu nelze prodloužit.⁴⁴⁴ Ve stejné lhůtě je splatná také daň.⁴⁴⁵

energetické daně

Tzv. energetické daně jsou upraveny v části čtyřicáté páté až čtyřicáté sedmé zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Jedná se o daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv a daň z elektřiny. U všech tří daní je shodně řešen okamžik zániku příslušných oprávnění⁴⁴⁶, a to mj. ke dni zániku živnostenského nebo jiného obdobného oprávnění. Zánik živnostenského oprávnění je upraven v následující části práce. Jiná ustanovení týkající se smrti daňových subjektů tento zákon neobsahuje, použije se tedy obecná úprava, zejm. § 239b odst. 4 a 5, § 245 DŘ.

Stejně jako v případě spotřebních daní, vykonávají správu energetických daní orgány Celní správy ČR. Daňové přiznání se podává na předepsaném tiskopise⁴⁴⁷ dle § 72 odst. 1 DŘ a za podmínek v § 72 odst. 4 DŘ je povinnost učinit jej elektronicky. Pokud nebude dodržena elektronická forma podání, anebo nebude dodržen předepsaný

⁴³⁹ § 9 odst. 1 a § 18 odst. 1 ZSpD

⁴⁴⁰ § 136 odst. 4 DŘ

⁴⁴¹ § 18 odst. 5 a § 76 odst. 1 ZSpD

⁴⁴² § 1 odst. 1 písm. a) ZSpD

⁴⁴³ § 131f ZSpD

⁴⁴⁴ § 136 odst. 4 DŘ

⁴⁴⁵ § 135 odst. 3 DŘ

⁴⁴⁶ § 11 odst. 3 písm. e), § 15 odst. 1 písm. f) části čtyřicáté páté, § 11 odst. 2 písm. e), § 15 odst. 1 písm. e) části čtyřicáté šesté a § 11 odst. 3 písm. e), § 15 odst. 1 písm. f) části čtyřicáté sedmé zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů

⁴⁴⁷ tiskopis Ministerstva financí MFin 3403 (Přiznání k dani ze zemního plynu a některých dalších plynů/z pevných paliv/z elektřiny)

formát a struktura, bude se jednat o podání, které má vady. Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc.⁴⁴⁸ Daňové přiznání se podává v obecné lhůtě do 25. dne po skončení zdaňovacího období⁴⁴⁹; tuto lhůtu nelze prodloužit⁴⁵⁰. Ve stejné lhůtě je splatná také daň.⁴⁵¹

6.4. OPRÁVNĚNÍ K PODNIKÁNÍ

živnostenské podnikání

Podmínky provozování živnostenského podnikání upravuje zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, zejména v § 13. Při smrti podnikatele mohou až **do skončení řízení o projednání dědictví**⁴⁵² pokračovat v provozování živnosti osoby určené v § 13 odst. 1 ŽZ, mj. správce pozůstalosti nebo vykonavatel závěti (pokud mu náleží správa pozůstalosti), dědicové ze zákona, dědicové ze závěti a pozůstalý manžel nebo partner (i když není dědicem, je-li spoluvlastníkem majetku používaného k provozování živnosti). Tyto osoby jsou povinny živnostenskému úřadu oznámit pokračování v provozování živnosti do 3 měsíců ode dne smrti podnikatele. V případě, že osoba, která oznámila pokračování v provozování živnosti, se rozhodne nadále v živnosti nepokračovat, zanikne jí oprávnění pokračovat v provozování živnosti dnem doručení tohoto oznámení živnostenskému úřadu. Pokud v provozování živnosti nepokračuje ani jiná osoba, zaniká ke stejnému dni také živnostenské oprávnění zemřelého podnikatele.

Pokračovat v provozování živnosti může také správce pozůstalosti jmenovaný soudem nebo likvidační správce. Ten je povinen oznámit pokračování v provozování

⁴⁴⁸ § 25 části čtyřicáté páté, § 24 části čtyřicáté šesté a § 25 části čtyřicáté sedmé zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů

⁴⁴⁹ § 26 odst. 1 části čtyřicáté páté, § 25 odst. 1 části čtyřicáté šesté a § 26 odst. 1 části čtyřicáté sedmé zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů

⁴⁵⁰ § 136 odst. 4 DŘ

⁴⁵¹ § 135 odst. 3 DŘ

⁴⁵² Ve znění ŽZ je stále uveden starý pojem „řízení o dědictví“, ikdyž se nepochybně jedná o „řízení o pozůstalosti“ tak, jak o něm hovoří ZŘS.

živnosti do 1 měsíce ode dne smrti podnikatele nebo do 1 měsíce ode dne svého ustanovení do funkce⁴⁵³.

V případě, že osoby, které pokračují v provozování živnosti, nesplňují podmínky pro provozování živnosti (např. odbornou nebo jinou způsobilost), jsou povinny ustanovit odpovědného zástupce.⁴⁵⁴

Pokud žádná z osob nepokračuje v provozování živnosti zemřelého podnikatele, zaniká živnostenské oprávnění zemřelého podnikatele jeho smrtí.⁴⁵⁵

Živnostenský zákon tedy určuje osoby oprávněné pokračovat v provozování živnosti po dobu řízení o pozůstalosti odlišně od daňových zákonů. Výčet osob dle ŽZ se sice shoduje s osobami, které by mohly připadat do úvahy jako osoby spravující pozůstalost (kromě pozůstalého manžela nebo partnera, i když není dědicem, je-li spoluvlastníkem majetku používaného k provozování živnosti), na druhou stranu však osoba, která bude skutečně správu pozůstalosti vykonávat, se nemusí shodovat s osobou, která bude oprávněna pokračovat v provozování živnosti. Anebo bude osob spravující pozůstalost více, ale pokračovat v provozování živnosti bude jen jedna z nich.

Po skončení řízení o pozůstalosti může v provozování živnosti pokračovat dědic ze zákona, dědic ze závěti anebo pozůstalý manžel nebo partner (i když není dědicem, je-li spoluvlastníkem majetku používaného k provozování živnosti), pokud prokáže, že nabyt majetkového práva vztahujícího se k provozování živnosti. Pokračovat v provozování živnosti může i v případě, že po smrti podnikatele neoznámil pokračování v provozování živnosti. Pokračování v provozování živnosti musí oznámit do 3 měsíců od skončení řízení o pozůstalosti a současně ohlásit živnost nebo podat žádost o koncesi. Živnostenské oprávnění zemřelého podnikatele zaniká marným uplynutím této tříměsíční lhůty nebo dnem zániku práva pokračovat v provozování živnosti poslední z pokračujících osob, mj. tedy dnem vzniku jejího vlastního živnostenského oprávnění.⁴⁵⁶

⁴⁵³ § 13 odst. 4 ŽZ

⁴⁵⁴ § 13 odst. 2 a 4, §§ 6 až 8 ŽZ

⁴⁵⁵ § 57 odst. 1 písm. a), § 13 odst. 2 ŽZ

⁴⁵⁶ § 13 odst. 5 ŽZ

Živnostenský úřad sděluje příslušným úřadům údaje a změny údajů v živnostenském rejstříku včetně pokračování v provozování živnosti po smrti podnikatele a zrušení živnostenského oprávnění (např. správci daně vykonávajícímu správu daně z příjmů, správě sociálního zabezpečení, zdravotní pojišťovně, rejstříkovému soudu).⁴⁵⁷

podnikání podle zvláštních právních předpisů

Činnosti, které nejsou živností, jsou upraveny ve zvláštních zákonech, jedná se např. o činnosti daňových poradců⁴⁵⁸, advokátů⁴⁵⁹, notářů⁴⁶⁰, lékařů⁴⁶¹, veterinárních lékařů⁴⁶², poskytování zdravotních služeb⁴⁶³ apod. Tyto předpisy upravují speciální postup v případě smrti osoby vykonávající tuto činnost, zejména se jedná o vyškrtnutí z příslušného seznamu a ustanovení nástupce zemřelého.

Pokud např. zemře daňový poradce, Komora daňových poradců České republiky jej vyškrtne ze seznamu daňových poradců⁴⁶⁴ a ustanoví jiného člena Komory, aby převzal zastoupení jeho klientů v probíhajících řízeních a poskytnul v těchto řízeních daňové poradenství⁴⁶⁵. V případě smrti advokáta jej Česká advokátní komora vyškrtne ze seznamu advokátů ke dni smrti a soud na návrh Komory jmenuje jeho nástupce správcem té části pozůstalosti, kterou zemřelý advokát používal k výkonu advokacie.⁴⁶⁶

⁴⁵⁷ § 48 odst. 1 ŽZ

⁴⁵⁸ zákon ČNR č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky

⁴⁵⁹ zákon č. 85/1996 Sb., o advokacii

⁴⁶⁰ zákon ČNR č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti

⁴⁶¹ zákon č. 95/2004 Sb., o podmínkách získávání a uznávání odborné způsobilosti a specializované způsobilosti k výkonu zdravotnického povolání lékaře, zubního lékaře a farmaceuta

⁴⁶² zákon č. 166/1999 Sb., o veterinární péči a o změně souvisejících zákonů (veterinární zákon)

⁴⁶³ zákon č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování (zákon o zdravotních službách)

⁴⁶⁴ § 7 odst. 2 písm. e) zákona ČNR č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky

⁴⁶⁵ Čl. 4 odst. 2 písm. h) Stanov Komory daňových poradců České republiky

⁴⁶⁶ § 7b odst. 1 písm. a), § 27 odst. 5 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii

6.5. SPRÁVA SOCIÁLNÍHO ZABEZPEČENÍ A ZDRAVOTNÍ POJIŠŤOVNA

Na rozdíl od daňových zákonů se v případě sociálního a zdravotního pojištění neuplatní fikce prodloužení života zůstavitele po dobu řízení o pozůstalosti.

Po smrti fyzické osoby запиše tuto skutečnost příslušný matriční úřad do matriky úmrtí. Tento úřad je povinen do 8 dnů ode dne zápisu oznámit smrt pojištěnce Centrálnímu registru pojištěnců⁴⁶⁷, který vede Všeobecná zdravotní pojišťovna České republiky⁴⁶⁸, a do 2 týdnů ode dne zápisu údaje o smrti občana staršího 15 let zaslat opis úmrtního listu České správě sociálního zabezpečení⁴⁶⁹.

Další informace poskytuje živnostenský úřad, který sděluje mj. správě sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovně údaje a změny údajů v živnostenském rejstříku včetně pokračování v provozování živnosti po smrti podnikatele a zrušení živnostenského oprávnění.⁴⁷⁰

V případě, že osoba, která zemřela, byla osobou samostatně výdělečně činnou a spolupracovala s jinou osobou, je tato spolupracující osoba povinna oznámit správě sociálního zabezpečení den smrti osoby samostatně výdělečně činné a dále oznámit, zda pokračuje v živnostenském podnikání nebo nikoli.⁴⁷¹

Pokud byla osoba, která zemřela, zaměstnavatelem, je fyzická osoba, která po její smrti pokračuje v živnosti do skončení řízení o projednání dědictví, povinna písemně ohlásit do 30 dnů okresní správě sociálního zabezpečení den smrti této fyzické osoby a své pokračování v její živnosti.⁴⁷²

Zákon neukládá žádné osobě povinnost podat za OSVČ přehled o příjmech a výdajích. Zákon pouze stanoví, že tuto možnost má dědic nebo fyzická osoba, která

⁴⁶⁷ § 10 odst. 7 zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů

⁴⁶⁸ § 27 odst. 1 zákona ČNR č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění

⁴⁶⁹ § 11 odst. 2 zákona ČNR č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení

⁴⁷⁰ § 48 odst. 1 ŽZ

⁴⁷¹ § 48 odst. 2 zákona ČNR č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení

⁴⁷² § 93 odst. 3 zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění

uplatňuje nárok na důchod z důchodového pojištění z důvodu smrti osoby samostatně výdělečně činné.⁴⁷³

6.6. ZAMĚSTNANCI

Dle zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, jsou základními pracovněprávními vztahy pracovní poměr a dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr (dohoda o provedení práce a dohoda o pracovní činnosti, dále jen „dohody“).⁴⁷⁴ Na práci konanou na základě dohod se vztahuje úprava v ZP týkající se výkonu práce v pracovním poměru kromě vyjmenovaných výjimek, mj. kromě skončení pracovního poměru.⁴⁷⁵ Jedním z důvodů skončení pracovního poměru je dle § 48 odst. 4 ZP smrt zaměstnance.⁴⁷⁶ V tomto ustanovení je odkaz na § 342 odst. 1 ZP, který upravuje zánik pracovního poměru v případě smrti zaměstnavatele. Dle tohoto ustanovení zaniká základní pracovněprávní vztah smrtí zaměstnavatele, kromě případů pokračování v provozování živnosti⁴⁷⁷ nebo pokračování v poskytování zdravotních služeb⁴⁷⁸. Pokud oprávněná osoba nepokračuje v činnosti, zaniká základní pracovněprávní vztah marným uplynutím lhůty 3 měsíců ode dne smrti zaměstnavatele. V případě, že zaměstnavatel vykonával jinou činnost, než živnost nebo zdravotní služby, zaniká pracovněprávní vztah už jeho smrtí.

Ustanovení § 342 odst. 1 ZP tedy hovoří o „základním pracovněprávním vztahu“, kterým se dle § 3 rozumí pracovní poměr a dohody. V tomto ustanovení je však zpětný odkaz na § 48 odst. 4 ZP, který uvádí, že smrtí zaměstnance zaniká pracovní poměr. A dle výše uvedené výjimky se na dohody nevztahuje právní úprava skončení pracovního poměru. V § 342 odst. 2 ZP se dále uvádí, že „*krajská pobočka Úřadu práce (...) vystaví zaměstnanci, jehož pracovní poměr nebo dohoda o pracovní*

⁴⁷³ § 15 odst. 1 a 5 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti

⁴⁷⁴ § 3 a § 74 a násl. ZP

⁴⁷⁵ § 77 odst. 2 písm. g) ZP

⁴⁷⁶ § 48 ZP je zařazen v Hlavě IV „Skončení pracovního poměru“

⁴⁷⁷ § 13 odst. 5 ŽZ

⁴⁷⁸ § 27 odst. 1 zákona č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování (zákon o zdravotních službách)

činnosti zanikly, na jeho žádost potvrzení o zaměstnání (...)“. Potvrzení o zaměstnání je zaměstnavatel standardně povinen vydat při skončení pracovního poměru, dohody o provedení práce nebo dohody o pracovní činnosti⁴⁷⁹, je tedy další otázkou, proč se v případě smrti zaměstnavatele hovoří jen o pracovním poměru a dohodě o pracovní činnosti a nikoli také o dohodě o provedení práce, nicméně pro účely zjištění, zda se § 342 odst. 1 ZP vztahuje také na obě dohody, to není podstatné.

Z výše uvedeného by se tak dalo dovodit, že smrtí zaměstnance zaniká pouze pracovní poměr, nikoli dohody. Otázkou je, jak rozumět § 342 odst. 1 ZP, který sice hovoří o „základním pracovněprávním vztahu“, ale zpětně se odkazuje na zánik pouze pracovního poměru, a dále § 342 odst. 2 ZP, který hovoří o pracovním poměru a dohodě o pracovní činnosti.

Znění § 48 odst. 4 i § 77 odst. 2 písm. g) ZP je původní z roku 2006⁴⁸⁰. Důvodová zpráva se k tomuto tématu jinak nevyjadřuje. Původní znění § 342 odst. 1 ZP: „*S výjimkou případů pokračování v živnosti podle § 13 odst. 1 živnostenského zákona, smrtí zaměstnavatele pracovněprávní vztah uvedený v § 3 větě druhé zaniká (§ 48 odst. 4)*“. Smysl tohoto ustanovení však zůstal stejný, včetně odkazu na § 48 odst. 4 ZP. Důvodová zpráva k němu mj. uvádí, že k *zániku pracovního poměru, popřípadě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr by však nemělo dojít v případech, kdy v podnikání pokračuje fyzická osoba uvedená v § 13 odst. 1 živnostenského zákona*⁴⁸¹. Nepřímo se tak vyjadřuje k tomu, že v případě nepokračování v podnikání končí smrtí zaměstnavatele nejen pracovní poměr, ale i dohody. Současné znění § 342 odst. 1 ZP bylo zavedeno zákonem č. 365/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. V důvodové zprávě se uvádí: „*Navrhuje se upravit toto ustanovení § 342 odst. 1 tak, aby základní pracovněprávní vztah nezanikal smrtí zaměstnavatele, ale dnem, kdy osoby uvedené (...)*“⁴⁸². Není zde zmínka o tom, že by se § 342 odst. 1 ZP týkal pouze pracovního poměru, právě naopak, týkat se má

⁴⁷⁹ § 313 odst. 1 ZP

⁴⁸⁰ Znění § 77 odst. 2 písm. g) ZP bylo původně v odst. 1 písm. d), ale text a systematické zařazení zůstalo stejné.

⁴⁸¹ důvodová zpráva k ZP

⁴⁸² důvodová zpráva k zákonu č. 365/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

„základního pracovněprávního vztahu“. Úvahu ohledně § 342 odst. 1 ZP je tak možno uzavřít se závěrem, že se toto ustanovení týká pracovního poměru i dohod. Nejasnosti ohledně § 48 odst. 4 a § 77 odst. 2 písm. g) ZP však přetrvávají. Na jednu stranu se ZP vyjadřuje celkem jasně, když uvádí, že se na dohody nevztahují ustanovení týkající se skončení pracovního poměru. Na druhou stranu by však bylo zvláštní a nepraktické, aby při smrti osoby pracující na základě dohody tento pracovněprávní vztah neskončil, kdežto v případě pracovního poměru ano. V Příručce pro personální agendu a odměňování zaměstnanců, která je zveřejněná na internetových stránkách Ministerstva práce a sociálních věcí, se k tématu skončení pracovního poměru uvádí: „*Ze zákona pracovní poměr (respektive každý základní pracovněprávní vztah) končí smrtí zaměstnance. Pokud dojde ke smrti zaměstnavatele - fyzické osoby, základní pracovněprávní vztah zásadně zaniká (§ 342 odst. 1), ledaže dojde k pokračování v živnosti (...) nebo pokračování v poskytování zdravotních služeb (...).*“⁴⁸³ Ustanovení týkající se skončení pracovního poměru se tak nebudou na dohody vztahovat spíše v ostatních situacích než je smrt zaměstnance, např. možnost zaměstnavatele dát zaměstnanci výpověď jen ze zákonných důvodů. Z důvodu právní jistoty by však bylo vhodné v ZP jednoznačně formulovat zánik dohody smrtí zaměstnance.

Pokud zaměstnanec u svého zaměstnavatele učinil prohlášení k dani⁴⁸⁴ podle § 38k odst. 4 a 5 ZDP, zaměstnavatel srazí zálohu na daň a přihlédne k měsíční slevě na dani a měsíčnímu daňovému zvýhodnění. Vzhledem k tomu, že pracovněprávní vztah končí smrtí zaměstnance, je možné slevy na dani a daňové zvýhodnění uplatnit nejpozději za měsíc, ve kterém zaměstnanec zemřel. Ode dne smrti nelze uplatnit slevy na dani ani daňové zvýhodnění, a to ani v daňovém přiznání.⁴⁸⁵ Z tohoto důvodu ani není možné, aby po uplynutí zdaňovacího období osoba spravující pozůstalost požádala za zemřelého zaměstnance jeho zaměstnavatele o provedení ročního zúčtování záloh a daňového zvýhodnění dle § 38ch odst. 1 ZDP. Zaměstnavatel vydá

⁴⁸³ Příručka pro personální agendu a odměňování zaměstnanců [online]. [cit. 15. září 2018]. Dostupné z: <https://ppropo.mpsv.cz/VISkoncenipracovnihopomeru>

⁴⁸⁴ tiskopis Ministerstva Financí MFin 5457 (Prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti)

⁴⁸⁵ § 38ga písm. b), c) ZDP

osobě spravující pozůstalost na její žádost⁴⁸⁶ Potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti, sražených zálohách na daň a daňovém zvýhodnění⁴⁸⁷ a Potvrzení o vyplacených příjmech⁴⁸⁸ a ta je následně zahrne do případného přiznání k dani z příjmů fyzických osob za část zdaňovacího období do dne předcházejícího dni smrti zůstavitele (zaměstnance). V případě, že pracovněprávní vztah skončil smrtí zaměstnavatele, na žádost zaměstnance provede za zaměstnavatele toto roční zúčtování osoba spravující pozůstalost.

Do 8 kalendářních dnů ode dne smrti zaměstnance je tuto skutečnost povinen zaměstnavatel oznámit⁴⁸⁹ okresní správě sociálního zabezpečení⁴⁹⁰ také příslušné zdravotní pojišťovně⁴⁹¹. Do 3 měsíců od smrti zaměstnance musí zaměstnavatel podat evidenční list důchodového pojištění⁴⁹², případně na vyžádání orgánu sociálního zabezpečení i dříve.⁴⁹³ V případě smrti zaměstnavatele přechází na jeho právního nástupce povinnost platit pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, a to za dobu nejvýše 10 roků nazpět ode dne, kdy se stal právním nástupcem.⁴⁹⁴

6.7. ÚSCHOVA DOKLADŮ

Úschova dokumentů je obecně stanovena v zákoně č. 499/2004 Sb., o **archivnictví a spisové službě**. Tento zákon ukládá vybraným subjektům povinnost uchovávat dokumenty a umožnit výběr archiválií; v případě fyzické osoby přichází do

⁴⁸⁶ § 38j odst. 3 ZDP

⁴⁸⁷ tiskopis Ministerstva financí MFin 5460 (Potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti, sražených zálohách na daň a daňovém zvýhodnění podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů)

⁴⁸⁸ tiskopis Ministerstva financí MFin 5553 (Potvrzení o vyplacených příjmech podle § 7 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů a dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně)

⁴⁸⁹ tiskopis ČSSZ 89 503 1 - III/2016 Oznámení o nástupu do zaměstnání (skončení zaměstnání)

⁴⁹⁰ § 94 odst. 1 zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění

⁴⁹¹ § 10 zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění

⁴⁹² Tiskopis ELDP_2012 v1.23

⁴⁹³ § 39 odst. 4 zákona č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení

⁴⁹⁴ § 12 odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti

úvahy pouze notáři⁴⁹⁵ nebo podnikatelé, kterým bylo uděleno státní povolení k provozování živnosti vedení spisovny⁴⁹⁶. Povinnosti uchovávat dokumenty a umožnit výběr archiválií má také právní nástupce, jde-li o dokumenty, ke kterým měl tuto povinnost již předchůdce.⁴⁹⁷

Povinnosti pro **daňové subjekty** stanoví DŘ. Daňový subjekt (resp. osoba spravující pozůstalost, následně dědic nebo stát⁴⁹⁸) je povinen uchovávat záznamy, evidence a doklady, na které se vztahuje záznamní povinnost, až do uplynutí lhůty pro stanovení daně, ke které se vztahují.⁴⁹⁹ Záznamní povinnost je jednak upravena přímo v DŘ pro případ, kdy daňový subjekt v rámci své podnikatelské nebo jiné samostatně výdělečné činnosti uskutečňuje platby v hotovosti.⁵⁰⁰ Dále může být tato povinnost upravena ve zvláštních zákonech (např. v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ZDP, ZDPH, ZSpD) anebo uložena správcem daně. Stejně tak lhůta pro stanovení daně je v obecné rovině upravena v § 148 DŘ a dále pak ve speciálních předpisech (např. ZDP, ZDPH).

V případě, že zůstavitel vedl **účetnictví**, ukládá povinnost úschovy účetních záznamů⁵⁰¹ zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Tuto povinnost má buď dědic, který převzal věci, práva nebo jiné majetkové hodnoty, náležející zůstaviteli, anebo příslušná organizační složka státu v případě, že dědictví připadlo státu.⁵⁰²

Účetní záznamy se uschovávají po stanovenou dobu:

- účetní závěrka a výroční zpráva po dobu 10 let počínajících koncem účetního období, kterého se týkají,
- účetní doklady, účetní knihy, odpisové plány, inventurní soupisy, účtový rozvrh, přehledy po dobu 5 let počínajících koncem účetního období, kterého se týkají,

⁴⁹⁵ § 3 odst. 2 písm. c) a Příloha č. 1 bod II. zákona č. 499/2004 Sb.

tiskopis 73.51/2018 Hromadné oznámení zaměstnavatele

⁴⁹⁶ § 3 odst. 4 zákona č. 499/2004 Sb.

⁴⁹⁷ § 3 odst. 3 zákona č. 499/2004 Sb.

⁴⁹⁸ § 239b odst. 1, § 239a odst. 3, § 239d DŘ

⁴⁹⁹ § 97 odst. 5 DŘ

⁵⁰⁰ § 97 odst. 1 DŘ

⁵⁰¹ § 32 odst. 2, § 33 zákona č. 563/1991 Sb.

⁵⁰² § 31 odst. 3 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb.

- účetní záznamy, kterými účetní jednotky dokládají vedení účetnictví, po dobu 5 let počínajících koncem účetního období, kterého se týkají,⁵⁰³
- použijí-li se účetní záznamy i pro jiný účel než pro vedení účetnictví, postupuje se po uplynutí výše uvedených dob úschovy tak, aby byly zajištěny požadavky vyplývající z použití pro tyto jiné účely (např. pro účely trestního řízení, opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti, správního řízení, občanského soudního řízení, daňového řízení, výběru archiválií ve skartačním řízení nebo mimo něj, nebo pro účely sociálního zabezpečení, veřejného zdravotního pojištění anebo pro účely ochrany autorských práv)⁵⁰⁴
- pro účely záruční lhůty nebo reklamačního řízení uschovává účetní jednotka doklady a jiné účetní záznamy po dobu, po kterou tato lhůta běží nebo toto řízení trvá, pokud je delší než výše uvedené doby úschovy
- pokud se účetní záznam vztahuje k nezaplacené pohledávce nebo nesplněnému závazku ve výše uvedené době úschovy, uschovává účetní jednotka tento účetní záznam do konce prvního účetního období následujícího po účetním období, ve kterém došlo k zaplacení pohledávky nebo ke splnění závazku.⁵⁰⁵

V případě, že zůstavitel vedl **daňovou evidenci**, ukládá povinnost její úschovy ZDP za všechna zdaňovací období, pro která neuplynula lhůta pro stanovení daně.⁵⁰⁶

Pokud byl zůstavitel **plátcem DPH** nebo **identifikovanou osobou**, stanoví ZDPH povinnost vést evidenci pro účely DPH v členění potřebném pro sestavení daňového přiznání, souhrnného hlášení nebo kontrolního hlášení.⁵⁰⁷ Konkrétní povinnosti jsou pak stanoveny např. plátcům u přijatých zdanitelných plnění, uskutečněných plnění, která jsou osvobozena od daně nebo nejsou předmětem daně, a u obchodního majetku⁵⁰⁸, pro režim přenesené daňové povinnosti⁵⁰⁹; dále pro pořízení

⁵⁰³ § 31 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb.

⁵⁰⁴ § 32 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb.

⁵⁰⁵ § 32 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb.

⁵⁰⁶ § 7b odst. 5 ZDP

⁵⁰⁷ § 100 odst. 1 ZDPH

⁵⁰⁸ § 100 odst. 2 a 3 ZDPH

⁵⁰⁹ § 92a odst. 2, § 92e odst. 2 ZDPH

zboží z jiného členského státu⁵¹⁰, pro věřitele u oprav výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení⁵¹¹, pro osobu uskutečňující zasilání zboží z tuzemska do jiného členského státu⁵¹², pro režim jednoho správního místa⁵¹³. Povinnost uchovávat vybrané daňové doklady má osoba povinná k dani po dobu 10 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se plnění uskutečnilo.⁵¹⁴

Pro účely **daně silniční** stanoví ZDS povinnost vést evidenci o zaplacené dani a zálohách na daň podle jednotlivých vozidel.⁵¹⁵

Povinné evidence pro účely **spotřebních daní** jsou upraveny v ZSpD např. pro zasilání vybraných výrobků na území jiného členského státu⁵¹⁶, evidence v podniku na výrobu vybraných výrobků⁵¹⁷, evidence ve skladu vybraných výrobků⁵¹⁸, evidence vedená oprávněným příjemcem⁵¹⁹ nebo oprávněným odesílatelem⁵²⁰ nebo uživatelem⁵²¹.

Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, stanoví povinnost vést evidence pro účely **daně ze zemního plynu**⁵²², **daně z pevných paliv**⁵²³ a **daně z elektřiny**⁵²⁴. Evidence se uchovává po dobu 10 let od konce zdaňovacího období, ke kterému se evidence vztahuje.

Dle zákona č. 455/1991 Sb., o **živnostenském podnikání**, má podnikatel povinnost vést evidenci o osobách splňujících podmínky odborné způsobilosti a uchovávat kopie dokladů prokazujících tuto způsobilost minimálně 3 roky ode dne

⁵¹⁰ § 100a odst. 1 ZDPH

⁵¹¹ § 100a odst. 2, § 44 ZDPH

⁵¹² § 100a odst. 3, § 8 ZDPH

⁵¹³ § 110d ZDPH

⁵¹⁴ § 35 odst. 1 a 2, § 35a ZDPH

⁵¹⁵ § 10 odst. 7 ZDS

⁵¹⁶ § 33k odst. 2 ZSpD

⁵¹⁷ § 37 ZSpD

⁵¹⁸ § 38 ZSpD

⁵¹⁹ § 39 ZSpD

⁵²⁰ § 39a ZSpD

⁵²¹ § 40 ZSpD

⁵²² část čtyřicátá pátá, čl. LXXII, §§ 18 až 21 zákona č. 261/2007 Sb.

⁵²³ část čtyřicátá šestá, čl. LXXIII, §§ 18 až 20 zákona č. 261/2007 Sb.

⁵²⁴ část čtyřicátá sedmá, čl. LXXIV, §§ 18 až 21 zákona č. 261/2007 Sb.

ukončení výkonu činností těmito osobami⁵²⁵. Podnikatel je dále povinen vést evidenci o identifikování některých předmětů a účastníků smluvního vztahu podle zákona o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu⁵²⁶; tyto identifikační údaje je povinen evidovat a uchovávat po dobu 5 let ode dne uzavření smlouvy⁵²⁷.

Dle **zákoníku práce** je zaměstnavatel povinen vést u jednotlivých zaměstnanců evidenci s vyznačením začátku a konce odpracované doby a pracovní pohotovosti⁵²⁸, dále je povinen vést v knize úrazů evidenci o všech úrazech⁵²⁹, vést evidenci zaměstnanců, u kterých byla uznána nemoc z povolání, která vznikla na jeho pracovištích⁵³⁰, dále eviduje předepsané údaje pro provádění srážek ze mzdy⁵³¹. Pro případy, kdy je u zaměstnavatele zvolena rada zaměstnanců a zástupce pro oblast bezpečnosti a ochrany zdraví je zaměstnavateli stanovena povinnost uschovat po dobu 5 let protokol o výsledku voleb⁵³² a v případě zániku rady zaměstnanců a funkce zástupce dnem uplynutí volebního období nebo poklesem počtu členů rady zaměstnanců pod zákonnou hranici je zaměstnavatel povinen uschovat po dobu 5 let veškeré podklady související s výkonem této funkce⁵³³. Zaměstnavatel je dále povinen uschovat vnitřní předpis po dobu 10 let ode dne ukončení doby jeho platnosti.⁵³⁴

Pro účely **pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti** je zaměstnavatel povinen vést evidenci mezd nebo platů⁵³⁵ a dále evidenci pro účely důchodového pojištění⁵³⁶ a pro účely nemocenského pojištění⁵³⁷. Zaměstnavatel dále vede evidenci o náhradách za ztrátu na výděлку po skončení

⁵²⁵ § 7 odst. 6 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání

⁵²⁶ § 31 odst. 4 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání

⁵²⁷ § 31 odst. 6 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání

⁵²⁸ § 96 odst. 1 ZP

⁵²⁹ § 105 odst. 2 ZP

⁵³⁰ § 105 odst. 6 ZP

⁵³¹ § 150 ZP

⁵³² § 284 odst. 4 ZP

⁵³³ § 282 odst. 1 až 3 ZP

⁵³⁴ § 305 odst. 4 ZP

⁵³⁵ § 10 zákona ČNR č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti

⁵³⁶ § 37 zákona ČNR č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení

⁵³⁷ § 95 zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění

pracovní neschopnosti náležející za pracovní úraz, o zvláštním příspěvku horníkům, o dobách dočasné pracovní neschopnosti, výkonu vojenské služby, účasti na pojištění osoby pečující osobně o dítě ve věku do 4 let a osoby pečující osobně o osobu mladší 10 let závislé na pomoci jiné osoby⁵³⁸, evidenci zaměstnanců pracujících v hlubinném hornictví⁵³⁹. Účetní záznamy o údajích potřebných pro stanovení a odvod pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti jsou plátcí pojistného povinni uschovávat po dobu 10 kalendářních roků následujících po roce, kterého se týkají⁵⁴⁰, stejně tak záznamy pro účely nemocenského pojištění⁵⁴¹. Zaměstnavatelé jsou dále povinni uschovávat stejnopisy evidenčních listů po dobu 3 kalendářních roků; záznamy o skutečnostech vedených v evidenci pro účely důchodového pojištění, pokud jde o poživatele starobního nebo invalidního důchodu, po dobu 10 kalendářních roků po roce, kterého se týkají; mzdové listy nebo účetní záznamy o údajích potřebných pro účely důchodového pojištění po dobu 10 resp. 30 kalendářních roků následujících po roce, kterého se týkají.⁵⁴²

Pro účely pojistného na **veřejné zdravotní pojištění** jsou zaměstnavatelé povinni vést evidenci o nástupu zaměstnance do zaměstnání a jeho ukončení, o změně zdravotní pojišťovny zaměstnancem, a o skutečnostech rozhodných pro povinnost státu platit za zaměstnance pojistné⁵⁴³.

6.8. SMRT FYZICKÉ OSOBY S MEZINÁRODNÍM PRVKEM

V případě řízení o pozůstalosti s mezinárodním prvkem jsou základními otázkami jednak určení, který stát je pravomocný k projednání řízení o pozůstalosti, a dále zjištění, podle kterého právního řádu se v tomto řízení bude postupovat.

⁵³⁸ § 37 odst. 2, § 16 odst. 4 písm. a), d), e), § 5 odst. 2 písm. c), d) zákona ČNR č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení

⁵³⁹ § 37 odst. 3 zákona ČNR č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení

⁵⁴⁰ § 22c zákona ČNR č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti

⁵⁴¹ § 96 zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění

⁵⁴² § 35a odst. 4 zákona ČNR č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení

⁵⁴³ § 10 odst. 1 zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů

Ve vzájemných vztazích mezi členskými státy EU (kromě Velké Británie, Irsko a Dánska) se použije **nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 650/2012** (dále též jen „Nařízení“). Toto nařízení se však nepoužije na daňové, celní a správní věci.⁵⁴⁴ Rozhodovat o dědictví jsou příslušné soudy členského státu, na jehož území měl zůstavitel obvyklý pobyt⁵⁴⁵ v době smrti a o dědictví rozhodují jako o celku.⁵⁴⁶ Pokud zůstavitel neměl obvyklý pobyt na území žádného členského státu, jsou příslušné k rozhodování o dědictví soudy toho členského státu, ve kterém se nachází majetek tvořící pozůstalost, pokud (a) měl zůstavitel v době smrti státní příslušnost tohoto členského státu anebo (b) se místo předchozího obvyklého pobytu zůstavitele nacházelo na území tohoto členského státu a v době zahájení řízení od změny tohoto místa obvyklého pobytu neuplynulo období delší než pět let.⁵⁴⁷

Pro základní pravidlo určení rozhodného práva se použije stejné kritérium jako pro určení příslušnosti, tedy místo obvyklého pobytu zůstavitele v době jeho smrti. Orgány státu příslušného k projednání dědictví tak budou nejčastěji používat svoje vlastní právo. Pokud však měl zůstavitel zjevně užší spojení s jiným státem, bude rozhodným právem právo tohoto jiného státu.⁵⁴⁸ Zůstavitel si však mohl zvolit právo jiného státu, a to státu, jehož byl státním příslušníkem⁵⁴⁹; nemusí se nutně jednat jen o členský stát EU.

Nařízení upravuje také postavení osoby, která je oprávněna spravovat pozůstalost. V případě, že stát příslušný k rozhodování o dědictví je odlišný od státu rozhodného práva, a pokud rozhodné právo umožňuje, aby správu pozůstalosti vykonávala pouze oprávněná osoba (dědicové, odkazovníci, osoby oprávněné k povinnému podílu⁵⁵⁰), mohou soudy státu příslušného k projednání dědictví jmenovat

⁵⁴⁴ čl. 1 bod 1. nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 650/2012

⁵⁴⁵ bod 23. preambule nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 650/2012: *Při určování místa obvyklého pobytu by měl orgán, který vede dědické řízení, provést celkové posouzení životních okolností zůstavitele v průběhu let před jeho smrtí i v době smrti a vzít přitom v úvahu všechny relevantní prvky faktické povahy, zejména délku a pravidelnost pobytu zůstavitele na území dotyčného státu a podmínky a důvody tohoto pobytu. Takto určené místo obvyklého pobytu by mělo vykazovat úzký a trvalý vztah k dotčenému státu, přičemž je nutné vzít v potaz konkrétní cíle tohoto nařízení.*

⁵⁴⁶ čl. 4 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 650/2012

⁵⁴⁷ čl. 10 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 650/2012

⁵⁴⁸ čl. 21 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 650/2012

⁵⁴⁹ čl. 22 bod 1. nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 650/2012

⁵⁵⁰ bod 47. preambule nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 650/2012

třetího správce podle vlastního práva, pokud to vlastní právo ukládá a pokud (a) existuje vážný střet zájmů mezi oprávněnými osobami nebo mezi oprávněnými osobami na jedné straně a věřiteli nebo jinými osobami, které se zaručily za dluhy zůstavitele, na straně druhé, (b) neschopnost oprávněných osob dosáhnout dohody o správě dědictví nebo pokud (c) je dědictví, jež má být spravováno, komplexní s ohledem na povahu majetku.⁵⁵¹ Pokud správce potřebuje prokázat v jiných členských státech svoje postavení jakožto správce, prokazuje jej tzv. evropským dědickým osvědčením, které mu na jeho žádost vydá soud státu příslušného k rozhodování o dědictví.⁵⁵² Právní úprava tohoto osvědčení byla zakotvena do vnitrostátního předpisu, konkrétně do § 288a ZŘS.

V ostatních případech se pro určení státu příslušného k projednání řízení o pozůstalosti a určení rozhodného práva použije **mezinárodní smlouva**, kterou je ČR vázána.

Pokud není ČR vázána mezinárodní smlouvou, která by upravovala dědické právo, použije se **zákon č. 91/2012 Sb., o mezinárodním právu soukromém**. V případě, že měl zůstavitel v době své smrti obvyklý pobyt v ČR, je dána pravomoc českých soudů k projednání dědictví. Jde-li o nemovitou věc, která je na území ČR, je pravomoc českých soudů k projednání dědictví dána výlučně. Pokud zůstavitel neměl v době své smrti obvyklý pobyt v ČR, český soud projedná jen tu část dědictví, která je v ČR, a to za zákonem stanovených podmínek (stát, jehož orgán je pravomocný k projednání takového dědictví, ani nevydává dědictví zůstavitelů s obvyklým pobytem v ČR k projednání českým soudům, ani nepřiznává jejich rozhodnutím právní účinky, anebo odmítne-li cizí stát zabývat se dědictvím, nebo se nevyjádří). Českým soudům přísluší vždy rozhodovat o dědictví, které na území ČR zanechal státní občan České republiky, který měl obvyklý pobyt v cizině, pokud o to požádá i jen některý z dědiců,

⁵⁵¹ čl. 29 bod 1. nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 650/2012

⁵⁵² čl. 63 bod 1., čl. 64, čl. 65 bod 1. nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 650/2012

který má obvyklý pobyt v ČR.⁵⁵³ Pokud byl zůstavitel v době své smrti občanem ČR a za svého občana ho považoval i jiný stát, je rozhodné státní občanství ČR.⁵⁵⁴

Rozhodným právem je pak právní řád státu, ve kterém měl zůstavitel obvyklý pobyt v době smrti. Pokud byl zůstavitel státním občanem ČR a alespoň jeden z dědiců má v ČR obvyklý pobyt, použije se český právní řád.⁵⁵⁵

⁵⁵³ § 74 odst. 1 až 3 ZMPS

⁵⁵⁴ § 28 odst. 1 ZMPS

⁵⁵⁵ § 76 ZMPS

ZÁVĚR

V této práci jsem se podrobně zabývala daňovými dopady smrti fyzické osoby. I přesto, že daňový rozměr právního nástupnictví podstatným způsobem navazuje na již tak zásadní problematiku, kterou dědictví a řízení o pozůstalosti jistě je, není v odborné literatuře příliš často zpracován. Důležitým zdrojem informací byly důvodové zprávy k zákonům, které objasnily mnohá nepřesná místa aktuální právní úpravy.

Současný koncept přechodu daňových práv a povinností zůstavitele na jeho dědice je i po necelých pěti letech účinnosti stále poměrně nový a až praxe a judikatura ukáže, do jaké míry se naplnil zamýšlený záměr zjednodušit správu daní v této oblasti. Přesto je již v tuto chvíli možné říci, že nově zavedená fikce prodloužení života zůstavitele až do skončení řízení o pozůstalosti přinesla větší jistotu pro všechny účastníky řízení, zejména pro případné dědice. Na rozdíl od předchozí právní úpravy tak již nejsou dědicové povinni podávat daňová tvrzení za zůstavitele a zejména platit za něj daně v průběhu řízení o pozůstalosti, tedy v době, kdy ještě nejsou jako dědicové potvrzeni. Zavedením institutu osoby spravující pozůstalost, která přebírá plnění daňových povinností zůstavitele a plní je na účet pozůstalosti, tak došlo nejen k jednoznačnému určení osoby, která má dané úkony činit, ale zejména tím byla odstraněna nutnost zpětně řešit postavení jednotlivých dědiců formou regresu nebo vydáním bezdůvodného obohacení.

Podrobným rozbořením aktuální právní úpravy vyšlo najevo několik nepřesných ustanovení, nejedná se však o nějaké zásadní nedostatky.

V daňovém řádu jsem upozornila na to, že není zcela jasné, jakým způsobem se má postupovat v případě, že zůstavitel udělil za svého života pro účely správy daní plnou moc; zda platnost této plné moci trvá i po jeho smrti s ohledem na fikci prodloužení života zůstavitele, anebo zda platí podpůrně občanský zákoník a plná moc tak zaniká smrtí zůstavitele. K této otázce jsem uvedla a doložila svůj názor, že plná moc zaniká smrtí zmocnitele (zůstavitele); v každém případě by bylo vhodné upravit tuto záležitost v daňovém řádu výslovně.

V zákoně o daních z příjmů bych poukázala na nejasnosti týkající se oznamování o osvobozených příjmech, tedy konkrétně, na které případy

osvobozených příjmů se vztahuje výjimka, dle které není nutné příjmy oznamovat. Zákon v tomto místě hovoří o splnění podmínky existence a zveřejnění rejstříku přístupného správci daně a zároveň jeho možnosti zjištění určitých údajů o příjmech z tohoto rejstříku. Naopak finanční správa hovoří o konkrétních druzích příjmů. Vzhledem k tomu, že neoznámení osvobozených příjmů je spojeno s citelnými pokutami, bylo by vhodné v této věci učinit jednoznačný výklad.

V zákoně o dani z přidané hodnoty je přínosnou speciální právní úprava k daňovému řádu, kdy se zdaňovací období, ve kterém došlo ke smrti zůstavitele, nerozděluje na dvě části, nýbrž se podává jen jedno daňové přiznání za celé zdaňovací období. S ohledem na obdobně krátký časový úsek zdaňovacích období by stálo za úvahu, zda by podobná právní úprava nebyla vhodná také pro spotřební a energetické daně. V případě podávání daňových přiznání k dani z přidané hodnoty je tedy v zákoně jasná formulace. Nikoli však již v případě kontrolního a souhrnného hlášení. V textu práce jsem na základě analýzy právní úpravy nabídla svůj názor na aplikaci souvisejících ustanovení a v tomto místě bych doporučila jednak výslovně tuto věc v zákoně upravit a také sjednotit termíny pro podávání souhrnných hlášení v případě smrti zůstavitele. Dalším nejasným bodem v zákoně o dani z přidané hodnoty bylo sjednocení lhůt. Také k postupu v této otázce jsem nabídla své řešení a připravovaná novela ZDPH tento můj závěr potvrzuje. Další, ne zcela jasně formulovanou záležitostí, je postup v případě snížení uplatněného nároku na odpočet daně v situaci, kdy dědic nepokračuje v činnosti po zemřelém plátcí. Rozborem zákona jsem objasnila, jakým způsobem by se mělo postupovat a z jakého důvodu se pro tuto situaci použije stejný postup jako při zrušení registrace. V této souvislosti je zajímavá výše zmíněná novela ZDPH, která zavádí úpravu odpočtu daně u majetku, který je jakýmsi „mezistupněm“ mezi zásobami a dlouhodobým majetkem. V chystané novele je počítáno také s rozšířením povinných elektronických podání pro identifikovanou osobu. Tato změna souvisí s celkovým směřováním daňových povinností k elektronizaci, a to nejen v oblasti DPH.

Z ostatních právních předpisů bych upozornila na významnější nedostatek v zákoníku práce, který nepřesně formuluje zánik jednotlivých základních pracovněprávních vztahů v případě smrti zaměstnance i zaměstnavatele. Vysvětlila

jsem, z jakého důvodu se předmětná právní úprava vztahuje na všechny druhy pracovněprávních vztahů, a opět bych doporučila jasnější formulaci v zákoně.

V případě tiskopisů daňových tvrzení je určitým nedostatkem absence kolonky, do které by bylo možno uvést identifikační údaje zůstavitele. Neboť v současné chvíli, kdy osoba spravující pozůstalost podává daňová tvrzení zůstavitele, uvádí tuto skutečnost pomocí speciálních kódů daňových tvrzení a kódů pro podepisující osoby. Z podání však není zřejmé, kterého zůstavitele se úkon týká. Obdobná situace je také v případě dědice, který pokračuje v činnosti zůstavitele. Doplněním příslušné kolonky do daňových tvrzení by se celá věc vyřešila.

Současnou právní úpravu i přes drobné nedostatky hodnotím pozitivně a bude zajímavé sledovat, jakým směrem se bude ubírat navazující judikatura.

Věřím, že cíle této práce, které jsem si stanovila v úvodu, byly naplněny, a že pro čtenáře byla tato práce přínosem.

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

ABGB	Císařský patent č. 946/1811 ř.z., obecný zákoník občanský
DŘ	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
NOZ	zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
OSŘ	zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád
OZ	zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník
ZDNNV	zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí
ZDNV	zákon ČNR č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí
ZDP	zákon ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
ZDPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
ZDS	zákon ČNR č. 16/1993 Sb., o dani silniční
ZMPS	zákon č. 91/2012 Sb., o mezinárodním právu soukromém
ZP	zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce
ZŘS	zákon č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních
ZSDP	zákon ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků
ZSpD	zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních
ŽZ	zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

ODBORNÉ PUBLIKACE A ČLÁNKY

- BAXA, Josef; DRÁB, Ondřej; KANIOVÁ, Lenka, a kol. *Daňový řád: komentář*. I. díl. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, 800 s. ISBN 978-80-7357-564-9.
- BAXA, Josef; DRÁB, Ondřej; KANIOVÁ, Lenka, a kol. *Daňový řád: komentář*. II. díl. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, 808 s. ISBN 978-80-7357-564-9.
- BRYCHTA, Ivan; VYCHOPEŇ, Jiří; PILAŘOVÁ, Ivana, a kol. *Meritum Daň z příjmů 2015*. 12. vyd. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2015, 600 s. ISBN 978-80-7478-737-9.
- COUFOVÁ, Květoslava; COUF, Petr. Dědění a daně. *Ad Notam*. 2014, roč. 20, č. 2, s. 11-20. ISSN 1211-0558.
- ERBSOVÁ, Hana. Dědictví s mezinárodním prvkem po 17.8.2015. *Daně a právo v praxi*. 2015, roč. XX, č. 5, .2-7. ISSN 1211-7293.
- FIALA, Roman; DRÁPAL, Ljubomír; BEEROVÁ, Kamila, a kol. *Občanský zákoník IV: dědické právo (§ 1475-1720): komentář*. 1. vyd. Praha: Nakladatelství C.H.Beck, 2015, 633 s. ISBN 978-80-7400-570-1.
- JÁNOŠÍKOVÁ Petra; MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, s.r.o., 2016, 492 s. ISBN 978-80-7380-639-2.
- KARFÍKOVÁ, Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2018, 356 s. ISBN 978-80-7552-935-0.
- KNAPP, Viktor; KNAPPOVÁ, Marta; Švetska, Jiří, a kol. *Občanské právo hmotné. Svazek II*. 2. akt. a dopl. vyd. Praha: CODEX Bohemia, s.r.o., 1998, 496 s. ISBN 80-85963-51-5.
- KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 2. akt. vyd. Ostrava: Anag, spol. s r.o., 2013. ISBN 978-80-7263-769-0.

- KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád: změny do 1.6.2018*. 1. vyd. Ostrava: Anag, spol. s r.o., 2018, 399 s. ISBN 978-80-7554-146-8.
- KOPŘIVA, Miloslav; NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu*. 2. rozš. a akt. vyd. Ostrava: Nakladatelství Sagit, a.s., 2013. ISBN 978-80-7208-947-5.
- KOREČEK, Jan. Právní úprava v případě úmrtí poplatníka daně z nemovitých věcí. *Finanční, daňový a účetní bulletin*. 2014, roč. XXII, č. 3, s. 25-28. ISSN 1210-5570.
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6. akt. vyd. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2015, 276 s. ISBN 978-80-7478-841-3.
- LICHNOVSKÝ, Ondřej; ONDRÝSEK, Roman; NOVÁKOVÁ, Petra, a kol. *Daňový řád: komentář*. 3. vyd. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, 938 s. ISBN 978-80-7400-604-3.
- MACKOVÁ, Alena; MUŽIKÁŘ, Ladislav, a kol. *Zákon o zvláštních řízeních soudních: komentář s důvodovou zprávou a judikaturou*. 1. vyd. Praha: Leges, 2016, 848 s. ISBN 978-80-7502-122-9.
- MATĚJKA, Pavel. Uchovávání dokladů daňovými subjekty. *Daně a právo v praxi*. 2016, roč. XXI, č. 10, s. 32-39. ISSN 1211-7293.
- MATYÁŠOVÁ, Lenka; GROSSOVÁ, Marie Emilie. *Daňový řád s komentářem a judikaturou*. 2. akt. a dopl. vyd. Praha: Nakladatelství Leges, s.r.o., 2015, 1024 s. ISBN 978-80-7502-081-9.
- MIHALÍK, Vojtěch. Odpovědnost dědice za dluhy zůstavitele. *Právní rozhledy*. 2017, roč. 25, č. 5, s. 153-157. ISSN 1210-6410.
- PŠENIČKOVÁ, Zuzana. Úschova dokladů. *Účetnictví v praxi*. 2016, roč. XX, č. 4, s. 28-32. ISSN 1211-7307.
- PELC, Vladimír; PELECH, Petr. *Daně z příjmů s komentářem 2016*. 16. akt. vydání. Příbram: ANAG, spol. s r.o., 2016. ISBN 978-80-7554-011-9.

- RADVANOVÁ, Senta; ZUKLÍNOVÁ, Michaela, KŘÍŽ, Jan. Občanské právo hmotné. 3. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2009, 308 s., ISBN 978-80-7357-465-6.
- SVOBODA, Jiří; KLIČKA, Ondřej. *Dědické právo v praxi*. 1. vyd. Praha: C.H.Beck, 2014, 377 s. ISBN 978-80-7400-266-3.
- SVOBODA, Karel; TLÁŠKOVÁ, Šárka; VLÁČIL David, aj. *Zákon o zvláštních řízeních soudních: komentář*. 1. vyd. Praha: Nakladatelství C.H.Beck, 2015, 1054 s. ISBN 978-80-7400-297-7.
- ŠVESTKA, Jiří; DVOŘÁK, Jan; FIALA, Josef, a kol. *Občanský zákoník, Komentář. Svazek IV*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2014, 728 s., ISBN 978-80-7478-579-5.
- ŽENÍŠKOVÁ, Marta. Úmrtí pojištěné osoby a sociální pojištění. *Finanční, daňový a účetní bulletin*. 2016, roč. XXIV, č. 3, s. 54-56. ISSN 1210-5570.

INTERNETOVÉ ZDROJE

- Informace GFŘ k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení [online]. [cit. 4. září 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/34529_17_prominuti_pokut_za_KH.pdf
- Novinka u vybraných elektronických podání: namísto sankce výzva [online]. [cit. 20. srpna 2018]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2017/novinka-u-vybranych-elektronickych-podan-8685>
- Osvobozené příjmy nad 5 milionů se musí oznámit na finanční úřad [online]. [cit. 28. srpna 2018]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2016/osvobozene-prijmy-nad-5-milionu-se-musi-7227>

- Pokyn GFŘ č. D-18 k ručení v daňovém řízení [online]. [cit. 19. srpna 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFŘ-D-18.pdf
- Pokyn GFŘ-D-21 k promíjení příslušenství daně [online]. [cit. 21. srpna 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_SPR_cj_4260_15_7100-40123_Pokyn_GFŘ-D-21_k_promijeni_prisl_dane.pdf
- Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. [online]. [cit. 29. srpna 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFŘ_D-22.pdf
- Pokyn GFŘ-D-24, kterým se stanovuje formát a struktura datové zprávy, č. j.: 156035/15/7100-40123-050030 [online]. [cit. 19. srpna 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFŘ_D-24.pdf
- Pokyn GFŘ-D-28 k promíjení pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu. [online]. [cit. 28. srpna 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFŘ_D-28.pdf
- Pokyn GFŘ-D-29 k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení [online]. [cit. 4. září 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFŘ_D-29_ve_zneni_Dodatku_c_2.pdf
- Pokyny k vyplnění kontrolního hlášení DPH [online]. [cit. 4. září 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/Pokyny_KH_k_16_6.pdf
- Příručka pro personální agendu a odměňování zaměstnanců [online]. [cit. 15. září 2018]. Dostupné z: <https://ppropo.mpsv.cz/VISkoncenipracovnihopomeru>
- Sdělení k oznámení o osvobozených příjmech fyzických osob [online]. [cit. 28. srpna 2018]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/sdeleni-k-oznameni-o-osvobozenych-prijmech-fyzickych-osob-2015.pdf>

- Seznam podání, na něž se hledí jako na podání bez vady, jsou-li učiněna jinak než elektronicky, ačkoli měla být učiněna elektronicky (dle § 74 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů) [online]. [cit. 19. srpna 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-organy-financni-spravy/Seznam-podani-dle-74-odst-4-DR_2017-08-01.pdf
- Seznam údajů, na které se nevztahuje oznamovací povinnost registrovaných subjektů (dle § 127 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů) [online]. [cit. 19. srpna 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-organy-financni-spravy/Seznam_udaju_logo_2015-07-10.pdf
- Tiskopis Oznámení o osvobozených příjmech podle § 38v zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů [online]. [cit. 28. srpna 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5252_2.pdf?201603141814
- Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 13.4.2016 [online]. [cit. 28. srpna 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/Zapis_KV_KDP_20160413.pdf

PRÁVNÍ PŘEDPISY

- usnesení č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů
- Císařský patent č. 946/1811 ř.z., obecný zákoník občanský (ABGB), ve znění pozdějších předpisů
- zákon Národního výboru československého č. 11/1918 Sb., o zřízení samostatného státu československého
- zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů

- zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- zákon ČNR č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů
- zákon ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
- zákon ČNR č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů
- zákon ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
- zákon ČNR č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti, ve znění pozdějších předpisů
- zákon ČNR č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů
- zákon ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- zákon ČNR č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů
- zákon ČNR č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů
- zákon ČNR č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku)

- zákon č. 166/1999 Sb., o veterinární péči a o změně souvisejících zákonů (veterinární zákon), ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 133/2000 Sb., o evidenci obyvatel a rodných číslech a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 301/2000 Sb., o matrikách, jménu a příjmení a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 95/2004 Sb., o podmínkách získávání a uznávání odborné způsobilosti a specializované způsobilosti k výkonu zdravotnického povolání lékaře, zubního lékaře a farmaceuta, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 111/2009 Sb., o základních registrech, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 365/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony
- zákon č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování (zákon o zdravotních službách), ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

- zákon č. 91/2012 Sb., o mezinárodním právu soukromém, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 293/2013 Sb., kterým se mění zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, ve znění pozdějších předpisů
- zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů
- zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony
- zákon č. 331/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony
- zákon č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní

- nařízení vlády č. 343/2017 Sb., o výši všeobecného vyměřovacího základu za rok 2016, přepočítacího koeficientu pro úpravu všeobecného vyměřovacího základu za rok 2016, redukčních hranic pro stanovení výpočtového základu pro rok 2018 a základní výměry důchodu stanovené pro rok 2018 a o zvýšení důchodů v roce 2018
- vyhláška ministerstva spravedlnosti České republiky č. 37/1992 Sb., o jednacím řádu pro okresní a krajské soudy, ve znění pozdějších předpisů
- Stanovy Komory daňových poradců České republiky

- důvodová zpráva k zákonu č. 262/2006 Sb., zákoník práce, www.psp.cz
- důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, www.psp.cz
- důvodová zpráva k zákonu č. 365/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony
- důvodová zpráva k zákonu č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, www.psp.cz
- důvodová zpráva k zákonu č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, www.psp.cz
- důvodová zpráva k zákonu č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních, www.psp.cz
- důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, www.psp.cz
- důvodová zpráva k zákonu č. 196/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, www.psp.cz
- důvodová zpráva k zákonu č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, www.psp.cz
- důvodová zpráva k zákonu č. 331/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, www.psp.cz
- důvodová zpráva k zákonu č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní, www.psp.cz
- Vládní návrh zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony - sněmovní tisk č. 206/0, www.psp.cz
- Návrh poslanců Miroslava Kalouska, Dominika Feriho, Heleny Langšádlové, Markéty Pekarové Adamové, Karla Schwarzenberga, Františka Váchy a

Vlastimila Válka na vydání zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti se zrušením zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění zákona č. 183/2017 Sb. a nálezů Ústavního soudu, vyhlášeného pod č. 8/2018 Sb. - sněmovní tisk č. 244/0, www.psp.cz

- Stanovisko vlády k návrhu poslanců Miroslava Kalouska, Dominika Feriho, Heleny Langšádlové, Markéty Pekarové Adamové, Karla Schwarzenberga, Františka Váchy a Vlastimila Válka na vydání zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti se zrušením zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb (sněmovní tisk č. 244) - sněmovní tisk č. 244/1, www.psp.cz
- Návrh poslanců Zbyňka Stanjury, Petra Fialy, Jany Černochové a dalších na vydání zákona, kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů - sněmovní tisk č. 254/0, www.psp.cz
- Stanovisko vlády k návrhu poslanců Zbyňka Stanjury, Petra Fialy, Jany Černochové a dalších na vydání zákona, kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (sněmovní tisk č. 254) - sněmovní tisk č. 254/1, www.psp.cz
- nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 650/2012 o příslušnosti, rozhodném právu, uznávání a výkonu rozhodnutí a přijímání a výkonu veřejných listin v dědických věcech a o vytvoření evropského dědického osvědčení

JUDIKATURA

- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.9.2006, čj. 2 As 50/2005, č. 1034/2007 Sb. NSS, www.nssoud.cz
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7.4.2011, čj. 5 Afs 88/2010 - 51, www.nssoud.cz
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.7.2013, čj. 1 Afs 52/2013 - 23, www.nssoud.cz

- rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21.2.2007, č.j. 7 Ca 10/2004 - 23, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 6/2007 pod č. 1186/2007 Sb. NSS, <http://sbirka.nssoud.cz>
- rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 23.2.2015, čj. 15 Af 195/2012 - 47, www.nssoud.cz

ABSTRAKT, KLÍČOVÁ SLOVA

DAŇOVÉ SOUVISLOSTI SMRTI FYZICKÉ OSOBY

Abstrakt

Cílem této práce je poskytnout podrobný rozbor daňových dopadů smrti fyzické osoby, identifikovat problematická místa právní úpravy a navrhnout jejich změny. Téma bude rozebráno v širších souvislostech.

V úvodních kapitolách je zařazeno pojednání o nejdůležitějších pojmech a principech dědického práva upravených v novém občanském zákoníku a také pojednání o základních postupech v řízení o pozůstalosti. V roce 2014 došlo v souvislosti s rekodifikací soukromého práva k velkým změnám i v této oblasti. Byly zavedeny nové pojmy a instituty, přijat byl nový zákon upravující řízení o pozůstalosti, změnou prošel i rozsah povinnosti dědiců k úhradě dluhů zůstavitele.

Nejdůležitější změnou v oblasti daňového práva bylo zavedení tzv. fikce prodloužení života zůstavitele až do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti, kdy je dědicovi resp. dědicům potvrzeno nabytí dědictví a získávají tak postavení daňového subjektu namísto zůstavitele. Daňové povinnosti zůstavitele až do skončení řízení o pozůstalosti vykonává osoba spravující pozůstalost, která má stejná práva a povinnosti jako zemřelý daňový subjekt a daňovou povinnost zůstavitele plní vlastním jménem na účet pozůstalosti.

Hlavní část práce tvoří rozbor daňových zákonů. Základním daňovým předpisem je daňový řád, na který pak navazuje úprava v jednotlivých hmotněprávních předpisech, zejména v zákoně o daních z příjmů a v zákoně o DPH. Rozebrána je také právní úprava navazujících právních oblastí jako je oprávnění k podnikání, zdravotní a sociální pojištění, zaměstnanci, úschova dokladů a právní úprava s mezinárodním prvkem. V závěru práce je zařazen výklad o připravovaných novelách daňových zákonů.

Vzhledem k tomu, že aktuální právní úprava je poměrně nová a do značné míry odlišná od předchozí právní úpravy, je do textu práce zařazeno také porovnání s právní úpravou účinnou do 31. prosince 2013. V textu práce je poukázáno na určité drobné nedostatky a nepřesnosti aktuální právní úpravy, vždy je proveden podrobný rozbor

situace a nabídnuto řešení. Při sepsání této práce byly důležitými zdroji kromě daňových zákonů a odborné literatury také důvodové zprávy k zákonům a pokyny finanční správy.

Klíčová slova: daně, smrt, osoba spravující pozůstalost

ABSTRACT, KEY WORDS

TAX ASPECTS OF DEATH OF NATURAL PERSON

Abstract

The aim of this thesis is to realize the detailed analysis of the tax impacts of the human death, to identify the inaccuracy of the current legislation and to offer a solution. The analysis of this topic will be given in wider context.

The thesis is divided into several chapters. The introductory part deals with the main terms and principles of the succession law which are regulated by the new Civil Code, and the basic principles of the inheritance proceedings. The recodification of the private law in 2014 brought changes in many areas of the law, including the succession law. The new terms and institutes were adopted, the new Code of Inheritance Procedure came into effect and there are some changes in the inheritors' duties concerning the decedent's debts.

The most important change in the tax law was the constitution of the fiction that the decedent „lives after his death“ until the end of the inheritance proceedings, thus until the moment when the inheritors are confirmed. There is the special person who performs the decedent's duties during the inheritance proceedings, the person administering the decedent's estate.

The main part of this thesis deals with the analysis of tax laws. Tax Code Procedure is the principal tax law; the main substantive laws are Income Taxes Act and VAT Act. Next part of this thesis deals with the related topics, especially business authorization, health and social insurance, employees, document storage, international legislation. The last part deals with the upcoming amendments to the laws.

The current legislation is quite new and different from the precedent legislation, so I mentioned the comparison between the new legislation and the previous legislation. I pointed out some inaccuracy of the current legislation, then I analysed the situation and offered a solution. The main sources for writing this thesis were the tax laws, the professional literature, the law stating reports and the instructions of the revenue authorities.

Key words: taxes, death, person administering the decedent's estate